

Le Régime Fiscal des Apports aux Associations de la Loi du 1^{er} Juillet 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 31 Mai 1937

PAR

Jean-Henri BERGER

JURY DE LA THÈSE

Président : M. CASSIN, professeur

Suffragants { MM. PICARD, professeur
HAMEL, professeur

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et Ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

—
1937

Tous droits réservés

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.*

Le Régime Fiscal des Apports aux Associations de la Loi du 1^{er} Juillet 1901

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 31 Mai 1937

PAR

Jean-Henri BERGER

JURY DE LA THÈSE

Président : M. CASSIN, professeur

Suffragants { *MM. PICARD, professeur*
HAMEL, professeur

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et Ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

—
1937

Tous droits réservés

Le Règne Fiscal

des Apports aux Associations

de la Loi du 1^{er} Juillet 1901

UNIVERSITEIT DE LEIDEN - 1800

1901

1801

1801



UNIVERSITEIT DE LEIDEN - 1800

1801

1801

1801

UNIVERSITEIT DE LEIDEN - 1800

1801

1801

1801

1801

1801

LE REGIME FISCAL DES APPORTS AUX ASSOCIATIONS DE LA LOI DU 1^{er} JUILLET 1901

INTRODUCTION

L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices (Loi du 1^{er} juillet 1901, article 1^{er}).

L'association se prête aux emplois les plus variés et permet à toutes les formes de l'activité humaine de s'exercer. Elle s'oppose à la société que l'article 1832 du Code Civil définit : le contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter.

Par un arrêt solennel du 11 mars 1914, la Cour de Cassation a formulé en ces termes le critère de la distinction entre les deux groupements : « l'expression « bénéfices a le même sens dans les deux textes et « s'entend d'un gain pécuniaire ou d'un gain matériel « qui ajouterait à la fortune des associés ; dès lors, « la différence qui distingue la société de l'association « consiste en ce que la première compte essentielle-

« ment comme condition de son existence la répartition entre associés des bénéfices faits en commun, tandis que la seconde l'exclut nécessairement » (1).

Il ne suffit pas, pour qu'il y ait société, que l'association se propose de réaliser des bénéfices ; il faut encore que ces bénéfices profitent aux associés, soit en étant distribués entre eux, soit en augmentant la valeur de leurs parts sociales. Il en résulte que tous les groupements à but intéressé qui réalisent des bénéfices mais ne se proposent pas de les répartir, sont exclus de la catégorie juridique des sociétés (2).

L'intérêt pratique de la distinction entre les deux groupements est capital au point de vue fiscal et en matière de capacité.

Alors que les sociétés jouissent d'une capacité sans limite, il y a trois types d'associations suivant qu'elles ont ou non rempli les formalités de publicité requises par l'article 5 de la loi du 1^{er} juillet 1901 :

Les associations qui n'ont pas fait de déclaration ne jouissent pas de la personnalité juridique (art. 2, loi du 1^{er} juillet 1901).

Les associations qui ont rempli les formalités de la déclaration ne peuvent pas recevoir des dons ou des legs ; elles peuvent, par contre, posséder et administrer le local destiné à l'administration de l'association et à la réunion de ses membres, ainsi que les immeu-

(1) Chambres réunies, 11 mars 1914, D. P., 1914, I, 257, S. 1918-1919, I, 103.

(2) A. COLIN et CAPITANT, Cours élémentaire de droit civil français, 6^e édition, t. 2, 1931, p. 611 et s.

bles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elles se proposent (art. 6 et 11 de la loi).

Les associations reconnues d'utilité publique ont le droit de recevoir des dons et legs, mais ne peuvent acquérir d'autres immeubles que ceux qui sont nécessaires au but qu'elles se proposent (art. 11 de la loi).

Les deux derniers types d'association jouissent seuls de la personnalité juridique. Le texte des articles 6 et 11 de la loi du 1^{er} juillet 1901 implique par *a contrario* que l'association a le droit de posséder des meubles ou des droits mobiliers, le législateur de 1901 ne s'étant défié que de la mainmorte immobilière.

Les associations ont été conçues comme des unions de personnes ; cependant, le texte des articles 6 et 11 de la loi de 1901 reconnaît la nécessité pour ces groupements d'un soutien patrimonial : laboratoire d'une association ayant en vue des recherches scientifiques, terrain destiné à la pratique du sport que le groupement entend développer, bibliothèque pour un cercle littéraire, etc...

Ces biens, meubles ou immeubles, pourront être pris en location dès la constitution de l'association et acquis dès que ses ressources seront suffisantes. Ils pourront également faire l'objet d'un *apport* ⁽³⁾ dont la licéité est admise par la doctrine : « c'est, qu'en ef-
« fet, en général, l'apport à une association est réa-

(3) Les apports des associés peuvent être pécuniaires, sous la forme de droits d'entrée, de cotisations ou même d'apports d'immeubles, ou purement moraux, sous la forme de mise en commun des connaissances ou de l'activité des adhérents. (Dictionnaire de droit administratif de MM. Maurice BLOCK et MAGUÉRO, 5^e éd., v^o association, n^o 9).

« lisé, non pas à titre gratuit, mais bien en consi-
« dération des avantages que l'apporteur espère re-
« tirer de son acte. L'apport d'immeuble est parfaite-
« ment légitime, alors qu'il y a une certaine équiva-
« lence approximative entre le sacrifice ainsi con-
« senti et la contrepartie espérée » (4).

On peut définir l'apport, l'opération juridique par laquelle une personne transmet à une association un droit sur un bien mobilier ou immobilier moyennant l'acquisition de droits d'associé proportionnels à la valeur du droit transmis.

Comme toute opération juridique emportant mouvement de valeurs, l'apport paraît légitimement donner lieu à l'impôt. C'est là une conséquence de la personnalité juridique des associations déclarées ou reconnues d'utilité publique. (5).

On se propose d'étudier le régime fiscal des apports aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901. Le problème de l'imposition des apports est absolument indépendant des questions de validité. On a tenu néanmoins à énoncer le principe de la licéité

(4) PLANIOL et RIPERT, *Traité pratique de Droit Civil français*, t. XI. — *Les Contrats Civils*, 1932, par M. J. LEPARGNEUR, n° 1113. — E. CHAVEGRIN, *Comment les associations déclarées peuvent-elles acquérir les immeubles dont il leur est permis d'être propriétaires*. — *J. Soc.*, 1911, p. 289 à 303. — G. PICHAT, *Le contrat d'association*, p. 14 à 16. — AUBRY et RAU, *Cours de Droit Civil français*, 5^e éd., t. VI, 1920, p. 60, note 21. — HOUPIN et BOSVIEUX, *Traité général des sociétés*, 6^e éd., t. I, 1927, n° 25. — BERTHELEMY, *Traité élémentaire de droit administratif*, 12^e éd., 1930, p. 340, note 1. — GENY, *Les apports en immeubles aux associations déclarées et non reconnues d'utilité publique*. *Rev. trim. de Droit Civil*, juil. 1930.

(5) Ainsi, la personnalité morale, si elle est la source d'avantages importants, justifie aussi la perception de l'impôt de mutation. R. CASSIN à son cours, *Doctorat Droit Privé*, 1932-33.

des apports aux associations afin de justifier l'intérêt pratique de l'étude qu'on a en vue. Celle-ci vise des difficultés actuellement soumises à l'examen de la Chambre Civile de la Cour de Cassation et auxquelles une loi récente du 31 décembre 1935 n'a pas mis fin.

Les mêmes principes gouvernent l'imposition des apports aux associations déclarées et aux associations reconnues d'utilité publique.

On envisagera deux périodes :

1° Jusqu'à la loi du 31 décembre 1935, aucun texte spécial n'imposait les apports aux associations. Pour étudier leur régime fiscal, on est donc obligé de raisonner par application des principes généraux. Les tarifs des droits d'enregistrement varient selon le caractère gratuit ou onéreux de l'opération juridique imposable et selon la nature du droit transmis ; on doit, dès lors, se référer à la notion de l'acte à titre gratuit en droit civil français et mesurer l'étendue du droit dont l'apporteur se dessaisit.

2° L'article 9 de la loi de finances du 31 décembre 1935 a soumis les apports aux associations aux mêmes droits que les apports aux sociétés civiles ou commerciales. La loi nouvelle a une portée limitée : elle ne s'applique qu'aux immeubles ; les apports mobiliers continuent, par suite, à être imposés comme par le passé et d'après les mêmes principes. D'autre part, la loi a seulement édicté un tarif déterminé ; elle n'a pas résolu les difficultés que soulève le problème de l'imposition des apports aux associations et le caractère juridique de l'opération d'apport reste à établir.

Aussi convient-il d'examiner dans une première partie le régime fiscal général des apports aux associations antérieur à la loi du 31 décembre 1935, avant d'étudier, dans une seconde partie, le régime institué par l'article 9 de la loi nouvelle.

Enfin, dans un appendice, on abordera le problème de l'imposition des apports aux associations non déclarées.

PREMIERE PARTIE

Le régime fiscal antérieur à la loi du 31 Décembre 1935

En l'absence d'un texte spécial, on doit reconnaître que l'apport à une association constitue une opération juridique imposable, s'il a pour effet d'entraîner une mutation enregistrable par elle-même ou, en l'absence d'une mutation, s'il est constaté dans un acte obligatoirement soumis à la formalité.

On étudiera d'abord la jurisprudence et la doctrine, puis on exposera ensuite le régime fiscal général des apports aux associations déclarées ou reconnues d'utilité publique.

CHAPITRE PREMIER

LA JURISPRUDENCE

On trouve trois catégories de décisions.

SECTION I

L'ARRET DES CHAMBRES REUNIES DE LA COUR DE CASSATION DU 11 MARS 1914

La première catégorie de décisions s'est terminée par l'arrêt des Chambres réunies du 11 mars 1914 ⁽¹⁾ qui a annulé dans les termes suivants, sur le pourvoi de la Caisse Rurale de Manigod, un jugement rendu le 16 décembre 1910, au profit de la Direction Générale de l'Enregistrement, par le Tribunal civil de Thonon statuant comme Tribunal de renvoi, après cassation d'un jugement du Tribunal d'Annecy du 28 juin 1906, suivant l'arrêt de la Chambre Civile du 4 août 1909 :

- « La Cour,
- « Statuant toutes Chambres réunies,

(1) D. P., 1914, I, 257 : S., 1918, I, 103.

« Sur le moyen unique du pourvoi :

« Vu les articles 1832 du Code Civil et 1^{er} de la loi
« du 1^{er} juillet 1901 ;

« Attendu qu'aux termes de l'article 1832 du Code
« Civil, la société est un contrat par lequel deux ou
« plusieurs personnes conviennent de mettre quelque
« chose en commun dans la vue de partager le béné-
« fice qui pourra en résulter ;

« Et que, suivant l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet
« 1901, l'association est la convention par laquelle
« deux ou plusieurs personnes mettent en commun
« leurs connaissances ou leur activité dans un but
« autre que de partager des bénéfices ;

« Attendu que l'expression « bénéfices » a le même
« sens dans les deux textes et s'entend d'un gain
« pécuniaire ou d'un gain matériel qui ajouterait à
« la fortune des associés, que dès lors la différence
« qui distingue la société de l'association consiste en
« ce que la première comporte essentiellement comme
« condition de son existence la répartition entre
« associés des bénéfices faits en commun, tandis que
« la seconde l'exclut nécessairement ;

« Attendu que la Caisse rurale de Manigod, société
« coopérative de crédit à capital variable, constitue
« non une société, mais une association ;

« Attendu, en effet, que des qualités du jugement
« attaqué et de l'acte du 26 mars 1905, qui y est visé,
« il résulte que cette caisse n'a été créée que pour
« procurer à ses adhérents le crédit qui leur est
« nécessaire pour leurs exploitations ; que les asso-
« ciés ne possèdent pas d'actions, ne font aucun ver-

« sement et ne reçoivent pas de dividendes (art. 14
« des statuts) ; que la société emprunte soit à ses
« membres, soit à des étrangers, les capitaux stric-
« tement nécessaires à la réalisation des emprunts
« contractés par ses membres (art. 15) et qu'elle
« prête des capitaux à ces derniers à l'exclusion de
« tous autres, mais seulement en vue d'un usage
« déterminé et jugé utile par le Conseil d'Administra-
« tion qui est tenu d'en surveiller l'emploi (art. 16) ;

« Attendu que cet ensemble de dispositions démon-
« tre que le seul avantage ainsi assuré aux associés
« de la Caisse consiste dans la faculté de lui em-
« prunter des capitaux moyennant un taux d'intérêt
« aussi réduit que possible ;

« Attendu, il est vrai, que d'après l'article 21 des
« statuts, en cas de dissolution de la société, fondée
« d'ailleurs pour un temps illimité, la réserve qui
« compose le seul capital social et qui est constituée
« par l'accumulation de tous les bénéfices réalisés
« par la caisse sur ses opérations, est employée à
« rembourser aux associés les intérêts payés par
« chacun d'eux, en commençant par les plus récents
« et en remontant jusqu'à épuisement complet de
« la réserve ;

« Mais attendu que cette distribution éventuelle
« des réserves qui pourraient exister au jour de la
« liquidation ne présenterait pas les caractères légaux
« d'un partage de bénéfices au sens de l'article 1832
« du Code Civil, puisque, d'une part, elle ne serait
« pas nécessairement faite au profit de tous les
« adhérents et pourrait se trouver limitée à quelques-

« uns, et que, d'autre part, elle aurait pour base, non
« la seule qualité des associés, mais la quotité et
« la date des prêts faits à chacun d'eux ; qu'elle
« constituerait, en réalité, le remboursement, suivant
« un mode particulier, défini par les statuts, d'une
« partie des sommes qui auraient été perçues exclu-
« sivement en vue d'assurer le fonctionnement de
« l'association et qui, en fait, auraient été supérieures
« à ses besoins ;

« D'où il suit que le jugement attaqué a déclaré à
« tort que la Caisse rurale de Manigod étant une
« société et non une association, l'acte constitutif de
« cette société était assujetti au droit établi par
« l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An VII
« et l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872, converti
« par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, en une
« taxe proportionnelle de 20 centimes pour cent
« francs :

« Par ces motifs,

« Casse..... »

Cet arrêt déjà analysé ⁽²⁾ a posé le critérium de la distinction entre la société et l'association et décidé que l'apport à une association n'est pas assujetti au droit proportionnel réduit qui atteint les apports en société, conformément au principe de l'interprétation littérale des lois fiscales ⁽³⁾.

(2) Supra introduction.

(3) Instr. de la Régie, 3413, § 1.

SECTION 2

LES ARRETS DE LA CHAMBRE CIVILE
DE LA COUR DE CASSATION
DU 20 JANVIER 1930 ET DU 24 FEVRIER 1932

Par une solution du 20 novembre 1919 ⁽⁴⁾, la Régie a décidé de percevoir le droit de mutation à titre onéreux dès lors que l'intention de faire une libéralité ne peut pas être établie. L'application de cette règle de perception a rencontré des résistances de la part des redevables et les Tribunaux ont été à nouveau appelés à se prononcer.

L'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux, d'abord repoussée par un jugement du Tribunal de Lyon du 5 juillet 1924 ⁽⁵⁾, a été admise par un jugement du Tribunal de Nancy du 5 février 1926 ⁽⁶⁾.

Devant la Cour de Cassation, la Régie a fait valoir, en faveur du caractère onéreux de la mutation, l'incapacité pour les associations simplement déclarées d'acquérir à titre gratuit et l'obligation d'interpréter le contrat d'association dans le sens de sa validité, conformément à l'art. 1157 du Code Civil. Les fondateurs ayant réalisé une œuvre à laquelle ils étaient attachés, elle a soutenu que l'intérêt moral personnel qui leur était procuré représentait la contre-partie de leur apport ⁽⁷⁾.

(4) R. E., 7335.

(5) R. E., 8384.

(6) R. E., 8467.

(7) R. E., 9196.

Cette argumentation n'a pas prévalu et par l'arrêt du 20 janvier 1930, la Chambre Civile de la Cour de Cassation s'est ralliée dans les termes suivants à la doctrine du Tribunal de Lyon ⁽⁸⁾.

« La Cour,

.....

« Attendu que, pour justifier l'application du droit
« proportionnel à titre onéreux aux apports litigieux,
« l'Administration n'invoque plus les prétendus avan-
« tages matériels que les statuts de l'association au-
« raient faits aux apporteurs, mais qu'elle se croit
« fondée à puiser dans les intentions qu'elle leur
« prête, la preuve des avantages moraux tout person-
« nels qu'ils poursuivaient, la satisfaction donnée à
« ces intentions formant la contre-valeur des apports;

« Mais attendu que ces apports avaient pour but
« de permettre le fonctionnement de l'œuvre ; qu'il
« ne résulte d'aucune constatation que les apporteurs
« aient imposé dans leur intérêt propre quelque con-
« dition particulière à l'association, que, dès lors, le
« jugement a pu reconnaître qu'aucune contre-va-
« leur n'avait été fournie et que rien n'autorisait la
« qualification d'acte à titre onéreux donnée à l'opé-
« ration; qu'il a pu, par suite, déclarer que le droit
« à percevoir n'était pas le droit réclamé et qu'ainsi,
« en annulant la contrainte, il n'a point violé les
« textes visés au moyen ;

« Par ces motifs,

« Rejette le pourvoi formé contre le jugement

(8) S., 1930, I, 281.

« rendu par le Tribunal de Lyon, le 25 juillet 1924,
« condamne l'Administration demanderesse... ».

Par l'arrêt du 24 février 1932 ⁽⁹⁾, la Chambre Civile de la Cour de Cassation a confirmé sa jurisprudence et a cassé en ces termes le jugement de Nancy du 5 février 1926 :

« La Cour,

.....

« Vu l'article 69, § 7 de la loi du 22 Frimaire
« An VII ;

« Attendu que ce texte assujettit au droit propor-
« tionnel de 4 % porté à 10 % par la loi du 25 juin
« 1920 (art. 25) en vigueur lors des faits litigieux, les
« mutations de propriété de biens immeubles qui ont
« lieu à titre onéreux ; -

« Attendu que des qualités et des motifs du juge-
« ment attaqué, il résulte que l'Association dite de
« Saint-Sigisbert a été constituée par actes des 14
« et 16 juin 1922, dans les termes de la loi du 1^{er} juil-
« let 1901 ; que les fondateurs ont fait apport à l'œu-
« vre de divers immeubles nécessaires au fonction-
« nement de l'établissement d'instruction à créer ;

« Attendu que lors de l'enregistrement de l'acte,
« il a été perçu une somme de 3.506 fr. calculée
« d'après la valeur de ces immeubles, en conformité
« de l'article 68, § 3, n° 4, de la loi du 22 Frimaire
« An VII, modifié notamment par la loi du 29 juin
« 1918 (art. 25) et relatif aux apports en société.

(9) S., 1932, I, 321 : R. E., 9800.

« Attendu que par la suite il a été réclamé une
« somme complémentaire de 24.542 fr. pour le paie-
« ment de laquelle il a été décerné contrainte ; que,
« d'après l'Administration, les dispositions relatives
« aux apports en société auraient été étrangères aux
« apports à une association formée dans les termes
« de la loi de 1901 ; que, d'autre part, la propriété
« des immeubles apportés aurait été transférée par
« les fondateurs à l'Association, personne morale, et
« que le droit à percevoir, en vertu des stipulations
« de l'acte des 14 et 16 juin 1922, était « le droit fixé,
« non pour les mutations à titre gratuit, mais pour
« les mutations à titre onéreux ».

« Attendu que les redevables ont fait opposition
« à la contrainte ; que d'après eux, la perception du
« droit réclamé, qui est le droit dit droit de vente,
« n'avait pas de base, puisque les fondateurs n'ont
« rien reçu de l'association comme équivalent de
« leur apport ; que la stipulation de reprise des
« biens apportés dans des éventualités déterminées,
« contenue à l'acte, s'oppose à ce qu'on puisse attri-
« buer aux apports un caractère translatif de pro-
« priété ;

« Attendu que le jugement attaqué a rejeté la
« demande en annulation de la contrainte ; que le
« Tribunal de Nancy ne méconnaît point que les
« statuts de l'Association n'assurent aucun avantage
« matériel aux fondateurs, appelés uniquement à
« reprendre, en certains cas, les biens apportés ;
« mais qu'il s'est attaché au seul fait que l'œuvre
« créée assurerait l'éducation ou l'instruction des en-

« fants des apporteurs ou de ceux de leurs amis dans
« des conditions auxquelles ils attachaient un grand
« prix ; que le Tribunal a ainsi puisé dans les inten-
« tions qu'il prête aux fondateurs la preuve d'avan-
« tages personnels retirés de l'opération et a vu
« dans la satisfaction donnée à ces intentions la
« contre-valeur des apports, dès lors faits à titre
« onéreux ;

« Mais attendu que les fondateurs, en apportant
« à l'association les immeubles exclusivement desti-
« nés à permettre le fonctionnement de l'œuvre, n'ont
« stipulé aucune charge ou condition particulière
« dans leur intérêt propre, ou celui des membres de
« leur famille ou de leurs amis ; qu'ils n'ont recher-
« ché que les avantages d'ordre général résultant de
« l'œuvre qui ne constituent pas l'équivalent de l'ap-
« port fait en particulier par chacun ; que l'opé-
« ration ne peut, dès lors, être considérée comme un
« acte à titre onéreux ;

« Attendu que pour justifier la perception du droit
« réclamé par l'Administration, le Tribunal de Nancy
« a encore fait état de ce que « le droit de mutation
« à 10 % serait dû, non parce que la transmission
« est à titre onéreux, mais seulement parce qu'il y a
« transmission ».

« Mais attendu que la contrainte ne formulait,
« même à titre subsidiaire, aucune réclamation d'un
« droit autre que le droit de mutation à titre onéreux,
« qu'elle excluait même expressément l'application
« à la cause du droit plus élevé de mutation à titre
« gratuit ; que l'absence du caractère onéreux, fon-

« dement nécessaire du droit tel qu'il était réclamé,
« conduirait forcément à l'annulation de la con-
« trainte ; qu'il suit de là, sans qu'il y ait d'ailleurs
« à rechercher si l'acte des 14 et 16 juin 1922 com-
« portait une véritable transmission de propriété,
« que le Tribunal de Nancy, en maintenant la con-
« trainte, a faussement appliqué et par suite violé
« le texte ci-dessus visé :

« Par ces motifs, casse et annule..... ».

Analysant l'arrêt du 20 janvier 1930, M, le doyen Geny estime qu'avant tout, on doit reconnaître sincèrement la portée limitée de cette décision qui « laisse à l'écart la question de savoir si les apports « ne comporteraient pas le droit de mutation à titre « gratuit... » ⁽¹⁰⁾.

La Cour Suprême a jugé que, dans les deux espèces qui lui étaient soumises, le droit de mutation à titre onéreux n'était pas exigible, « Attendu..... qu'aucune contre-valeur n'avait été fournie » par l'Association et que les avantages d'ordre général résultant de l'œuvre « ne constituent pas l'équivalent de « l'apport fait » par les fondateurs.

L'exigibilité du droit de mutation à titre onéreux étant seule en cause, la Cour de Cassation n'a pas eu à examiner quelle était la nature du droit à percevoir. Elle ne s'est pas davantage prononcée sur le caractère translatif des apports aux associations. En définitive, elle n'a pas eu à juger la question dans son ensemble.

(10) Revue trimestrielle de Droit Civil, juil. 1930, Les apports en immeubles aux associations.

Aussi, la Régie, par une circulaire du 24 janvier 1933, a-t-elle décidé, pour que les Tribunaux ne puissent se dispenser de se prononcer sur la difficulté, de réclamer en cas d'instance à la fois le droit de donation et le droit de mutation à titre onéreux, l'un à titre principal, l'autre à titre subsidiaire ⁽¹¹⁾.

Depuis lors, sont intervenues plusieurs décisions qui rejettent la prétention de la Régie de percevoir le droit de donation.

On constate, quand on examine les jugements récents, que les deux arrêts de la Chambre Civile sont invoqués à la fois par les redevables et par l'Administration à l'appui de leurs prétentions. La doctrine est aussi divisée dans l'interprétation qu'elle donne de la jurisprudence de la Cour de Cassation. Ces constatations suffisent à elles seules pour prouver qu'il est inutile de tirer des deux arrêts rendus dans des cas d'espèce un argument pour justifier l'exonération de tout impôt ou l'exigibilité du droit de donation. La seule conséquence que l'on puisse en déduire, c'est que le droit de mutation à titre onéreux est exigible toutes les fois que l'apport à une association comporte, en contre-partie, la stipulation d'avantages matériels d'une valeur équivalente ⁽¹²⁾.

(11) R. E., 9984, voir *infra*, chap. II, section II.

(12) C'est l'opinion de M. MAGUÉRO au J. S., n° 4075.

SECTION 3

LA JURISPRUDENCE RECENTE

Cinq jugements ont été rendus au cours de l'année 1935 ; ce sont :

1° Le jugement du Tribunal d'Avesnes du 22 février 1935 ⁽¹³⁾.

2° Le jugement du Tribunal de Lyon du 26 février 1935 ⁽¹⁴⁾.

3° Le jugement du Tribunal de Rethel du 12 avril 1935 ⁽¹⁵⁾.

4° Le jugement du Tribunal de Laon du 5 juin 1935 ⁽¹⁶⁾.

5° Le jugement du Tribunal de Nancy du 2 octobre 1935 ⁽¹⁷⁾.

Ils présentent le caractère commun de repousser pour de nombreux motifs la thèse de l'Administration qui réclamait à titre principal le droit de donation : les jugements d'Avesnes, de Rethel, Laon et Nancy ont décidé que l'apport à une association ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innommés ; seul, le Tribunal de Lyon a reconnu que le droit de mutation à titre onéreux est exigible.

Ces décisions ne peuvent être approuvées. On étu-

(13) R. E., 10457 ; J. E., 34976, Indicateur, n° 3086.

(14) J. E., 34976, Indicateur n° 3198.

(15) R. E., 10457 ; J. E., 34976, Indicateur n° 3085.

(16) J. E., 34976, Indicateur n° 3147.

(17) R. E., 10672, Indicateur n° 3244.

diera successivement l'étendue des droits apportés, le caractère juridique des apports et les arguments d'ordre fiscal présentés par les Tribunaux :

1° Si l'on envisage les faits soumis aux Tribunaux, on peut distinguer, dans la jurisprudence récente, deux groupes de décisions :

Le premier comprend les jugements d'Avesnes, de Rethel et de Lyon qui ont été rendus dans des causes où il s'agit d'apports en propriété ; les termes employés dans les actes constitutifs ne laissent aucun doute à cet égard et, ainsi que le fait remarquer le jugement de Lyon, on doit reconnaître que l'apport a eu pour effet de transférer la propriété des immeubles à l'association déclarée, puisqu'elle possède la personnalité juridique.

Le second comprend les jugements de Laon et de Nancy qui ont statué sur des espèces où l'étendue du droit apporté n'est pas nettement déterminée dans les statuts ; dans ces deux cas, les Tribunaux ont jugé que les apports sont limités à la jouissance et à l'usage des biens qui en font l'objet.

Il y a là une question de fait que les Tribunaux n'ont pas exactement résolue.

Sans doute, l'apport en jouissance est-il celui qui répond le mieux aux besoins d'une association. Mais, en présence des clauses particulières des statuts du Foyer Ternois et de l'Association Marquette, on doit considérer que les apports ont pour conséquence de transférer un droit réel immobilier bien proche du droit de propriété.

En effet, ces associations n'ont pas seulement la

possession exclusive des immeubles apportés ; elles ont encore le droit de les aliéner et de les échanger. L'association Marquette a même le droit de les hypothéquer⁽¹⁸⁾. Elles profitent ainsi, incontestablement, d'un véritable droit de disposition sur les biens apportés.

Si la possibilité de créer des droits réels en dehors de ceux que le Code Civil énumère, ou de modifier la physionomie de ceux qui existent est admise par beaucoup d'auteurs et par la jurisprudence⁽¹⁹⁾, il n'en reste pas moins que le droit de disposition représente la principale caractéristique du droit de propriété.

Lorsque, à l'opposé, on examine les droits que conservent les fondateurs sur les biens apportés, on constate qu'il ne leur reste plus qu'une faculté de reprise à la dissolution de l'association. Ce droit de reprise est, d'ailleurs, bien aléatoire, dans l'espèce soumise au Tribunal de Nancy, puisqu'il ne pourra être exercé que dans l'hypothèse où les biens apportés ne seraient pas attribués à une association poursuivant un but analogue.

La clause de reprise s'analyse en une condition

(18) Les apporteurs reprendront, en effet, les immeubles apportés « s'ils se retrouvent en nature, sous réserve des charges qui pourraient les grever ».

(19) Pro : GENY, Rev. de l'Ens. Sup., 1897, p. 184-188. — G. RIPERT, De l'exercice du droit de propriété dans ses rapports avec les propriétés voisines, thèse, Aix, 1902, p. 178. — THALLER et PERCEBOU, Des faillites, I, p. 114. — BAUDRY-LACANTINERIE et CHAUVEAU, n° 193. — PLANIOL et RIPERT, Traité pratique de Droit Civil français, t. III, par M. PICARD, Les Biens, n° 48. — Cass., req., 13 février 1834. — D., 34, I, 118 ; S., 34, I, 205. — Contra : AUBRY et RAU, II, § 224 bis, p. 646 et COLIN et CAPITANT, t. I, p. 103.

résolutoire qui produit les mêmes effets que la stipulation de retour conventionnel contenue dans une donation, sauf les restrictions valablement apportées à la rétroactivité du droit⁽²⁰⁾.

Aussi, croyons-nous que dans les causes jugées par les Tribunaux de Laon et de Nancy, comme dans les trois autres, l'apport engendre une transmission de propriété du patrimoine de l'apporteur dans celui de l'association personne morale, sous la réserve d'un droit de reprise éventuel ou conditionnel.

Par ailleurs, le Tribunal de Laon n'est pas davantage fondé à prétendre que l'apport peut être assimilé au prêt à usage « dont il présente tous les caractères ». La notion de prêt à usage explique sans doute la gratuité de l'apport, l'affectation des immeubles à l'association jusqu'à sa dissolution et le droit de reprise. Dès lors, on doit reconnaître que cette notion peut trouver son application dans les faits et que l'apport peut parfois présenter l'aspect juridique du commodat. Mais il n'en est pas ainsi au cas particulier où le prétendu emprunteur a un véritable droit réel sur les biens apportés, ce qui exclut l'idée d'un prêt à usage⁽²¹⁾.

2° Les jugements d'Avesnes, Rethel, Laon et Nancy doivent être approuvés dans la mesure où ils ne reconnaissent pas le caractère onéreux des apports

(20) PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. V, par TRASBOT, Donations, n° 459 : « On peut très bien stipuler que le droit de retour ne s'exerce que sur les biens dont le donataire n'aura pas disposé ou sur une somme d'argent en cas d'aliénation ».

(21) BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL, Prêt, n° 608. — PLANIOL et RIPERT, t. XI, n° 1127.

consentis aux associations. Ils constatent, en effet, qu'aucune contre-valeur n'est fournie par les associations et que les avantages d'ordre général résultant des œuvres ne constituent pas l'équivalent des apports faits par les fondateurs. Conformément aux arrêts de la Chambre Civile de la Cour de Cassation des 20 janvier 1930 et 24 février 1932, les apports ne revêtent pas le caractère onéreux.

Il en est encore de même dans l'espèce soumise au Tribunal de Lyon. En considérant, au contraire, que l'apport est fait à titre onéreux, ce Tribunal s'est mis en opposition formelle avec la Cour Suprême dont la jurisprudence était directement applicable.

Mais c'est à tort que les jugements refusent de reconnaître que, comme le soutenait la Régie, les stipulations d'apport constituent des mutations à titre gratuit ; on trouve réunis, dans chacune des espèces soumises aux Tribunaux, les deux éléments intentionnel et matériel qui caractérisent la donation : le premier élément d'ordre psychologique consiste dans la volonté, de la part de l'apporteur, de gratifier l'association sans recevoir de contre-partie, en vue d'assurer la vie de l'œuvre, et pour des motifs peut-être égoïstes, mais qui n'altèrent pas le caractère gratuit de la stipulation. Le second élément consiste dans la transmission de valeurs sans contre-partie. L'appauvrissement de l'apporteur est certain ; il abandonne pour une durée indéterminée la propriété des biens apportés ou tout au moins un droit réel très voisin du droit de propriété. Cet abandon n'est compensé par aucun avantage qui trouverait sa cause

dans la transmission. A l'opposé, l'association s'enrichit des valeurs qui restent dans son patrimoine. Cet enrichissement n'est pas sans cause ; il ne donnerait pas lieu à l'action *de in rem verso* ; il a été voulu par les apporteurs et il est la conséquence directe et immédiate de leur appauvrissement.

A l'encontre de la thèse de la Régie, les Tribunaux font valoir les considérations suivantes :

a) Les donations ne se présument pas et rien n'établit l'intention libérale des apporteurs.

b) L'apport n'opère pas le dessaisissement actuel et irrévocable qu'imposent les articles 894 et 944 du Code Civil.

c) Lorsqu'une disposition est susceptible de deux sens, on doit l'entendre plutôt dans celui avec lequel elle peut avoir quelque effet, conformément à l'article 1157 du Code Civil ; or, en considérant que l'apport constitue une libéralité, on est conduit à reconnaître la nullité de l'opération.

d) L'apport rentrerait dans la catégorie des contrats désintéressés.

Cette argumentation ne saurait prévaloir. Elle sera réfutée *infra*, chapitre III, section 7.

3° Par ailleurs, pour rejeter l'exigibilité du droit proportionnel, les Tribunaux invoquent les motifs suivants, d'ordre purement fiscal :

a) La stipulation d'apport constitue une disposition dépendante du contrat constitutif, lequel doit seul être taxé (22).

(22) Motif invoqué par le Tribunal de Rethel : *contra*, Lyon.

b) Par argument tiré de l'article 68, § 1, n° 51, de la loi du 22 Frimaire An VII, les apports, bien que constatant un mouvement de valeurs, sont exempts du droit proportionnel, puisqu'aucune disposition de la loi fiscale ne les a soumis expressément à ce droit ⁽²³⁾.

c) La théorie de la mutation conditionnelle des apports en société est applicable aux apports aux associations : il en résulte que l'apport à une association n'opère transmission d'un bien que sous la condition suspensive de son attribution à un associé autre que l'apporteur lors de la dissolution de l'association ⁽²⁴⁾.

d) S'agissant d'associations déclarées et non reconnues d'utilité publique, incapables, par suite, de recevoir à titre gratuit, tout acte de donation est atteint d'une nullité absolue ; on ne saurait, dès lors, concevoir que la Régie perçoive des droits sur des actes dont elle ne peut ignorer la nullité, alors surtout qu'elle pourra ultérieurement être contrainte à restituer les droits perçus, en cas d'annulation judiciaire des apports ⁽²⁵⁾.

Ces arguments de valeur inégale ne sont pas convainquants. Ils sont valables pour tous les apports aux associations et non pas seulement pour ceux qui ont

(23) Motif invoqué par les tribunaux d'Avesnes, Reithel et Nancy. Ces deux premiers arguments ont été proposés par M. MAGUÉRO dans son étude publiée au Journal des Sociétés de septembre 1933.

(24) Cet argument présenté par M. HARDOIN dans son ouvrage précité a été invoqué dans les jugements d'Avesnes et de Nancy : *contra*, Lyon.

(25) Argument soutenu par le tribunal de Laon.

donné lieu aux jugements précités. On les réfutera *infra*, chapitre III, sections 3, 4, 5 et 6.

Des pourvois en cassation ont été formés par l'Administration de l'Enregistrement contre ces cinq décisions ; ils ont été admis par des arrêts de la Chambre des Requêtes du 5 novembre 1936 : la Chambre Civile de la Cour Suprême sera donc appelée incessamment à se prononcer sur les difficultés qui viennent d'être examinées.

Ainsi se trouvera fixé le droit positif dont l'orientation définitive est encore incertaine.

CHAPITRE II

LA DOCTRINE

Il faut distinguer l'opinion des auteurs et la doctrine de la Régie.

SECTION I

LES AUTEURS

On peut envisager deux périodes :

I. — Dans la première, qui va jusqu'à l'arrêt de la Chambre Civile de la Cour de Cassation du 20 janvier 1930, le régime fiscal des apports aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 n'a été étudié spécialement que par M. Albert Wahl, dans une note sous l'arrêt de la Cour de Cassation du 4 août 1909 rendu sur le pourvoi de la Caisse Rurale de Manigod (1).

En dehors de cette étude, on ne trouve dans les traités de droit fiscal que quelques lignes consacrées à la question de l'imposition des apports aux asso-

(1) SIREY, 10, I, 393, § 2, VII, VIII.

ciations. Les difficultés que soulève le problème sont, d'ailleurs, le plus souvent ignorées ; la thèse de doctorat de M. Delaporte en est une preuve : dans cet ouvrage de plus de 200 pages sur le « régime fiscal des associations, congrégations et cercles » l'auteur signale simplement que l'acte d'association est frappé du droit fixe en vertu du principe posé par l'article 68, § 1, n° 51 de la loi du 22 Frimaire, An VII, et non du droit proportionnel applicable aux apports en société (2).

II. — Les premiers commentaires apparaissent avec les jugements de Lyon du 5 juillet 1924 et de Nancy du 5 février 1926 (3) et c'est surtout après l'arrêt de la Cour de Cassation du 20 janvier 1930 que le problème de l'imposition des apports aux associations a été étudié en doctrine. Toutes les théories proposées peuvent être classées en 4 groupes :

§ I. — L'APPORT-TRANSMISSION DE PROPRIÉTÉ
SOU MIS AU DROIT DE MUTATION

C'est cette première conception qui a prévalu :

Envisageant les conséquences de l'arrêt de la Cour de Cassation du 4 août 1909 au point de vue fiscal, M. Albert Wahl s'exprime ainsi : « En somme, il est
« juste d'admettre que les apports dans une asso-
« ciation sont soumis au même droit que les apports
« en société ; mais, à supposer que, sur ce point,

(2) Les Presses Universitaires de France, Paris, 1925, p. 99.

(3) Voir notamment J. E., 32958 ; R. E., 8384 et 8467.

« les textes relatifs aux sociétés ne doivent pas être
« étendus aux associations, en résulte-t-il que les
« actes d'association ne sont passibles que du droit
« fixe des actes innomés, et ne donnent lieu à aucun
« droit proportionnel sur les apports ? Nous en dou-
« tons.

« Le droit fixe des actes innomés frappe, suivant
« les termes de l'article 68, § 1, n° 51 de la loi du
« 22 Frimaire, An VII, les actes « qui ne se trouvent
« dénommés dans aucun article de la présente ».

« Si les apports en société n'avaient pas été visés
« par des textes spéciaux, est-ce cette disposition
« qu'on leur aurait appliquée ? Il est à peine utile de
« poser la question. La Cour de Cassation s'est-elle
« même chargée d'y répondre. Les apports en socié-
« té contiennent tantôt une obligation (s'il y a pro-
« messe de verser une somme d'argent), tantôt une
« quittance (s'il y a versement de cette somme),
« tantôt une mutation (si l'apport consiste en objets
« mobiliers ou immobiliers). Avant la loi du 22 Fri-
« maire An VII, ils étaient soumis à un droit pro-
« portionnel (voir notre traité du régime fiscal des
« sociétés et des valeurs mobilières, tome I, n° 82,
« page 50, note 1). La loi du 22 Frimaire An VII,
« dans l'article 4 porte que « le droit proportion-
« nel est établi pour les obligations, libérations...,
« et pour toute transmission de propriété, d'usufruit
« ou de jouissance, de biens meubles et immeubles »...
« Ce texte eut donc suffi pour soumettre les sociétés
« à un droit proportionnel, variable suivant l'objet
« des apports, et qui serait le droit de vente pour les

« apports d'objets, de même qu'il a suffi pour déter-
« miner la Cour de Cassation à appliquer ce droit
« aux transactions, dans les hypothèses où elles sont
« soumises à un droit proportionnel que la loi a oublié
« d'indiquer (V. Cass., 19 août 1868, S. 1868, 1, 416 ;
« 13 février 1878, S., 1878, 1, 475 ; 9 janvier 1899,
« S., 1899, 1, 289).

« Dans la dispense de ces droits, il y a donc une
« faveur accordée aux sociétés, et non pas une aggra-
« vation du droit commun (V. Cass., Chambre réu-
« nies, 22 décembre 1904, S., 1906, 1, 97, les conclu-
« sions de M. le Procureur général Bauduin et la
« note de M. Wahl, *Rev. de Wahl, op. cit.*, t. I, n° 82
« et s.). « C'est par une disposition favorable édic-
« tée dans l'intérêt de la formation des sociétés, que
« l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An
« VII, n'a soumis qu'à un droit fixe (aujourd'hui
« droit proportionnel) les actes de société purs et
« simples, dans lesquels un associé apporte comme
« mise sociale, la propriété d'un immeuble ».

« La conclusion toute naturelle, et qui est inévi-
« table, c'est que, si cette disposition favorable reste
« étrangère aux associations, le droit commun de
« l'article 4 devient applicable et des droits beau-
« coup plus élevés sont exigibles... Si la Régie veut
« tirer de l'arrêt ci-dessus recueilli, l'avantage qu'il
« est susceptible de lui fournir, — et qui pourrait
« le lui reprocher ? — elle soutiendra que l'apport
« dans les associations, soustrait au droit d'apport,
« est soumis à des droits variables et beaucoup plus
« élevés » .

Le Dictionnaire des droits d'enregistrement, paru en 1911, contient la même opinion : « Si une association reçoit de l'un de ses membres, à titre d'apport, un immeuble nécessaire à l'accomplissement du but qu'elle se propose, le droit exigible est le droit de mutation à titre gratuit ou à titre onéreux suivant que l'abandon consenti à l'association procède ou ne procède pas d'une intention de libéralité. Le droit de 0,20 % pour apport est spécial, en effet, aux actes de formation de société et, en matière d'association il y a réellement en droit fiscal, comme en droit civil, transmission de l'apporteur à l'association ⁽⁴⁾ ».

Plus récemment, cette théorie a été soutenue par M. Jacques Frimose, dans la *Revue du Notariat* et par le *Journal de l'Enregistrement* :

M. Jacques Frimose estime incontestable que, du moment où les associations déclarées ou reconnues d'utilité publique possèdent la personnalité civile, les apports immobiliers qui leur sont faits opèrent transmission de propriété.

Il déduit des articles 2, 3 et 4 de la loi du 22 Frimaire An VII, que le droit fixe qui atteint les contrats d'association ne peut couvrir les apports immobiliers puisqu'ils renferment une transmission de propriété expressément soumise au droit proportionnel dont les quotités sont fixées par l'art. 69. Or, cet article prévoit pour les transmissions immobilières entre vifs, deux catégories de tarifs : les donations

(4) 4^e édition, t. V, 5^e Sociétés et associations particulières, n^o 80.

et les ventes et tous autres actes translatifs de propriété à titre onéreux. Il en conclut :

« ...Dès lors que l'apport à une association emporte
« transmission au profit de la collectivité et que les
« avantages moraux ou d'ordre général et les avan-
« tages matériels en vue desquels l'apporteur a con-
« tracté, sont impuissants à imprimer à cette trans-
« mission le caractère onéreux, on ne peut qu'attri-
« buer à la transmission le caractère d'une libéra-
« lité et que reconnaître, par suite, l'exigibilité du
« droit de donation.

« Il n'en serait autrement que si l'apporteur avait
« stipulé à son profit et en retour de son apport,
« des avantages matériels équivalents. Dans ce cas,
« la transmission équivaldrait à une vente et de-
« vrait être soumise au droit proportionnel de mu-
« tation à titre onéreux (5) ».

Pour l'auteur de l'étude parue au *Journal de l'Enregistrement* l'apport à une association a le caractère d'une mutation *immédiatement* imposable, la théorie de la mutation conditionnelle spéciale aux apports en société ne pouvant trouver son application dans la matière des associations. Suivant les décisions de la Cour de Cassation, cette mutation ne peut, en principe, être considérée comme s'opérant à titre onéreux. La conclusion nécessaire est que l'apport à une association a lieu à titre gratuit et donne ouverture au droit de donation (6).

(5) Revue du Notariat du 30 octobre 1933, Art. 25104.

(6) J. E., 34391.

La théorie d'après laquelle l'apport constitue un mouvement de valeurs imposable a été critiquée par M. Pierre Guyot dans une étude parue au *Journal des Notaires et des Avocats* (7).

M. Pierre Guyot estime que, par l'arrêt du 20 janvier 1930, la Cour de Cassation a consacré l'inexigibilité du droit de mutation à titre onéreux.

Le droit de donation n'est pas davantage exigible sur l'apport à une association pour les raisons suivantes :

a) Il n'y a pas de transmission définitive puisque la durée de l'association n'est pas illimitée et le droit à la reprise des apports étant réservé par la loi et le décret de 1901.

b) « Il n'y a pas dépouillement complet du pré-
« tendu donateur ni d'intention purement libérale
« puisque l'apporteur continue à participer à la di-
« rection et à la gestion de l'œuvre commune ».

c) Il n'y a pas avantage propre et exclusif d'un bénéficiaire. Il y a seulement contrat constitutif d'une entreprise collective en vue d'un objectif commun poursuivi simultanément par tous les contractants et en vue d'une œuvre commune.

d) La loi de 1901 interdit aux associations déclarées les acquisitions à titre gratuit et il y a lieu d'admettre que les parties n'ont pas voulu faire de donation.

(7) *Journal des Notaires et des Avocats* : 5 avril 1930, article 36167 : « Les apports aux associations et les droits d'enregistrement ».

e) La stipulation rentre dans la catégorie des contrats désintéressés.

Le droit fixe des actes innomés serait seul exigible en vertu de l'article 68, § 1, n° 51 de la loi du 22 Frimaire, An VII.

Les arguments présentés par M. Guyot à l'appui de sa thèse seront réfutés *infra*, chapitre III.

§ 2. — L'APPORT-AFFECTATION (8)

Dans une étude parue dans la *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, M. le doyen Geny, sans écarter la conception de l'apport-transmission de propriété, en propose une autre qu'il estime répondre mieux, dans la plupart des cas, à l'intention des apporteurs — et qu'on devrait présumer à moins d'indices nettement contraires — : « L'apport d'immeuble à une association se ramènerait à une simple *affectation* de sa propriété consentie par l'apporteur. Celui-ci visant des prérogatives naturellement comprises dans le droit de propriété (art. 544 du C. Civil), sans abdiquer celui-ci, consacrerait les biens apportés par lui à une institution reconnue par la loi, l'association déclarée, dans la mesure de la capacité légale de cette association ».

Pour résoudre les difficultés tenant à la durée indéterminée de l'association, M. Geny imagine de la

(8) Les apports en immeubles aux associations déclarées et non reconnues d'utilité publique. *Revue trimestrielle de Droit Civil*, juillet 1930.

part de l'apporteur l'octroi d'un pouvoir irrévocable, à l'effet d'aliéner les biens apportés, sous la réserve d'une subrogation réelle, afin d'assurer l'exercice éventuel du droit de reprise.

Il estime que cette conception de l'apport-affectation rencontre des analogies dans notre droit positif : l'apport en mariage et l'affectation de biens consentie par l'Etat, les départements et les communes à un service public.

Ainsi « l'association n'aura pas seulement à l'image
« d'un usufruitier, l'usage et la jouissance des biens
« apportés, elle pourra même, en vertu du pouvoir
« à elle implicitement conféré par l'apporteur, dis-
« poser des biens apportés notamment pour les rem-
« placer par d'autres mieux appropriés à son but.
« Par suite aussi elle pourra, dans les mêmes con-
« ditions, les hypothéquer, les donner en antichrèse,
« parfois aussi les louer... En revanche, elle devra,
« naturellement supporter toutes les charges de la
« propriété dont elle obtient tous les profits, même,
« semble-t-il, les grosses réparations et les contribu-
« tions extraordinaires qui n'incombent pas à un
« usufruitier ».

Cette conception de l'apport-affectation « permet
« seule, de justifier pleinement les résultats fiscaux
« les plus désirables pour les associations... pourvu
« que les intentions des intéressés permettent cette
« interprétation... A défaut du droit proportionnel
« réduit des apports en société *et en l'absence de*
« *toute mutation imposable à ce titre*, les apports
« à une association ne comporteraient, comme droit

« d'enregistrement proprement dit, que le droit fixe
« des actes innomés (Loi du 22 Frimaire, An VII,
« article 68, § 1, n° 51) aujourd'hui de 22 fr. 50... ».

La conception de l'apport-affectation a été adoptée par les tribunaux de Laon et de Nancy ; comme ces jugements, elle soulève les mêmes critiques quant à l'étendue des droits apportés. Sans insister sur la contradiction qui consiste à admettre à la fois le maintien de la propriété au profit de l'apporteur et la possibilité pour l'association d'aliéner l'immeuble si le besoin s'en fait sentir, il n'en reste pas moins que l'association reçoit en réalité un véritable droit réel qui lui donne un pouvoir direct et immédiat sur l'objet de l'apport ⁽⁹⁾. Certes, il peut résulter des termes des contrats d'association que les apporteurs se sont réservés la propriété des apports et ont seulement affecté ceux-ci à l'objet de l'association. L'intention des parties joue ici un rôle déterminant et domine la solution du problème. Mais, si l'apport-affectation peut être présumé lorsque l'association a une durée limitée, il n'en est pas de même lorsque la durée de l'association est illimitée et nous estimons que, dans ce cas, l'intention de l'apporteur est de transférer à l'association la propriété du bien apporté, plutôt qu'un droit réel qui lui enlève toute jouissance de la chose pendant un temps indéfini et pratiquement toute possibilité d'obtenir du crédit, ou de vendre un immeuble grevé d'une telle charge. —

(9) Rappr. HARDOIN, *op. cit.*, p. 136. Voir également : MAGUÉRO, J. S., préc.

M. Geny le reconnaît lui-même et, dans une dernière observation ⁽¹⁰⁾, il conseille de faire constituer les apports par une personne morale ; par là, les difficultés tenant à la multiplication et à l'enchevêtrement des droits des ayants-cause des apporteurs sont évitées.

On ne peut retenir davantage l'analogie que M. Geny établit entre l'affectation d'un bien à une association et l'apport en mariage ou l'affectation administrative.

La communauté entre époux ne constitue pas une personne morale ⁽¹¹⁾. Quant aux établissements publics visés par M. Geny, ils ne sont que l'émanation de l'Etat, des départements et des communes dont ils dépendent et ils n'ont qu'une personnalité morale limitée, beaucoup moins complète que les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ; celles-ci, déclarées ou reconnues d'utilité publique, gèrent librement leur patrimoine en vue de la réalisation de leur but et n'ont de compte à rendre qu'à l'assemblée générale ⁽¹²⁾.

C'est encore pour ne pas avoir attaché assez d'importance à la notion de personnalité morale que le savant auteur déduit de sa théorie de l'apport-affectation des conséquences fiscales inexactes. En effet, quand en présence des termes formels d'un contrat,

(10) Etude précitée, page 700.

(11) HÉMARD, Précis élémentaire de Droit Civil, t. III, n^{os} 2334 et 2580. — A. COLIN et CAPITANT, Cours élémentaire de Droit Civil français, 6^e éd., n^o 65. — V. note Civ., 18 avril 1860. D. P., 60, I, 306 et Civ., 19 mars 1890. D. P., 91, I, 157.

(12) Rappr. BERTHELEMY, Traité élément. de droit administratif, 12^e éd., p. 646 et s.

l'apport s'analyse en une simple affectation d'un immeuble, non translatif du droit de propriété, il n'en résulte nullement que l'acte d'apport rentre, pour ce motif, dans la catégorie des actes innomés. L'association, qui reçoit un tel apport, bénéficie d'un véritable droit réel de jouissance qui se place entre l'usufruit et la propriété. Or, soit que l'apport-affectation ait lieu à titre onéreux, moyennant la stipulation d'avantages matériels équivalents, soit au contraire qu'il ait lieu à titre gratuit, sans aucune contrepartie, on doit reconnaître, en toute hypothèse, qu'il opère en droit fiscal, une mutation de droit réel immobilier du patrimoine de l'apporteur, dans celui de l'association personne morale, conformément à la jurisprudence de la Cour de Cassation ⁽¹³⁾. Or il est admis, depuis longtemps, par application de l'article 4 de la loi du 27 Ventôse An IX, que tous les démembrements du droit de propriété, constatés ou non par écrit, sont soumis par la loi au droit de mutation à titre onéreux ou au droit de donation sur la valeur du droit de jouissance transmis, à déterminer par une déclaration estimative, conformément à l'article 16 de la loi du 22 Frimaire An VII ⁽¹⁴⁾.

Au surplus, si l'on considère que l'apport n'em-

(13) Voir notamment Cass. Civ., 5 juillet 1820. DALLOZ R. P., v° enregistrement n° 4075. S., 1821, I, 140. — Civ., 6 mars 1872, D. P., 1872, I, 201. — Civ., 16 mars 1898. D. P., 1898, I, 237. — T. A. de MAGUÉRO, v° Mutation secrète d'immeubles n° 1 et s.

(14) PILON, *op. cit.*, n° 396. — Cass. Req., 4 fév. 1885. — D. P., 1885, I, 320. — T. A. de MAGUÉRO, v° Servitudes n° 6. — JONZAC, 6 février 1924. R. E., 8179 ; WAHL I, 359. — DEMANTE: I, n° 24. — NAQUET, I, n° 167.

porte pas constitution d'un droit réel, il opère alors mutation d'un droit personnel de jouissance qui donne ouverture au droit de bail ou au droit de donation, si la mutation de jouissance est imposable par elle-même ou si elle est constatée dans un écrit obligatoirement assujéti à l'enregistrement (acte notarié ou acte ssp. constatant une convention synallagmatique).

On verra, par ailleurs, *infra*, chapitre III, section 4, que l'argument tiré de l'article 68, § 1, n° 51 de la loi du 22 Frimaire An VII, ne peut être retenu ⁽¹⁵⁾.

§ 3. — L'APPORT-MUTATION SOUS CONDITION SUSPENSIVE.

Toute la thèse de M. Hardoin ⁽¹⁶⁾ repose sur une analogie entre la société et l'association. Il étudie les apports aux associations par référence aux apports en société.

Dans l'apport d'immeubles aux associations, M. Hardoin voit un véritable apport effectué en vue d'acquérir une part d'autorité dans le groupement.

Il estime que, comme en matière de sociétés, l'apport réalisé à l'association peut être en propriété ou en jouissance; il opère immédiatement un trans-

(15) On peut rapprocher de cette théorie celle de M. CHASSAGNADE-BELMIN, Bulletin de la Société générale d'éducation et d'enseignement, 1928, p. 402 et Journal des Notaires et des Avocats, 20 janvier 1933, n° 37418. Voir la critique de M. MAGUÉRO J. S., art. 4075.

(16) Les apports aux associations de la loi du 1^{er} juillet 1901. Librairie Dalloz, 1933.

fert qui est rémunéré par des droits d'associé correspondant à la valeur de l'apport et éventuellement par un droit de retour. Cette conception entraîne la conséquence suivante :

« L'apport d'un immeuble à une association peut
« donc parfaitement ne pas constituer une libé-
« ralité s'il est accompagné de la stipulation de droits
« sociaux proportionnels à sa valeur, mais cette
« contre-partie est nécessaire pour échapper à la
« nullité. Tel est le sens qu'il faut attribuer aux
« arrêts de la Cour de Cassation qui ont refusé de
« reconnaître le caractère onéreux à des apports d'im-
« meubles sur lesquels l'Administration de l'Enregis-
« tement prétendait percevoir le droit de vente...

« Loin de condamner la pratique des apports im-
« mobiliers, ces décisions affirment la nécessité d'une
« contre-partie ; *il est certain que si cette condition*
« *n'était pas exigée, les associations serviraient indi-*
« *rectement à réaliser des fondations.* La sanction
« de l'interdiction des libéralités aux associations
« déclarées ou reconnues d'utilité publique n'est,
« d'ailleurs, pas la dissolution de l'association, l'ar-
« ticle 7 de la loi de 1901 ne s'appliquant qu'aux
« contraventions à l'article 5 relatif aux formalités
« de publicité ; la seule sanction réside donc dans
« la nullité de l'article 17 qui peut être prononcée
« à la requête du Ministère Public ou des personnes
« intéressées. Cette sanction n'est évidemment pas
« bien dangereuse, tant que l'apporteur est en vie,
« car il est bien difficile de le forcer à reprendre

« son immeuble s'il s'y refuse et veut continuer à
« en faire profiter l'association » (17).

Envisageant le régime fiscal des apports d'immeubles aux associations, M. Hardoin soutient que la mutation opérée par l'apport est faite sous condition suspensive... « Ce n'est que dans l'hypothèse où l'ap-
« port cacherait une libéralité interdite que les droits
« de mutation à titre gratuit seraient exigibles ; dès
« lors, au contraire, qu'il s'agit d'un véritable apport,
« le droit à percevoir ne saurait être le droit sur les
« libéralités, ni même celui qui frappe les muta-
« tions à titre onéreux...

« ...Le droit fiscal qui enseigne que l'apport en
« société n'engendre pas de mutation immédiate,
« que cette dernière est suspendue pendant tout le
« cours de la société pour ne se réaliser qu'au jour
« du partage, ne saurait logiquement consacrer une
« théorie contraire en ce qui concerne les apports
« aux associations. Par suite, ceux-ci ne doivent être
« soumis qu'au droit fixe des actes innomés auquel
« sont soumis les actes conditionnels lorsqu'ils sont
« présentés à la formalité de l'enregistrement, c'est-
« à-dire à un droit qui est actuellement de 22 fr. 50.
« Faute d'un texte spécial tel que l'article 68, § 3 de
« la loi de Frimaire An VII, venant ajouter à ce
« droit fixe, un autre droit concernant les apports
« en société, les apports aux associations vont jouir

(17) *Op. cit.*, n^{os} 85 et 86. Rappr. MICHAUD : « La théorie de la personnalité morale et son application au droit français », 3^e éd., revue par TROTABAS, 1932.

« d'un régime de faveur par rapport aux apports en
« société...

« ... On ne saurait admettre que l'Enregistrement
« désavoue, à propos des apports aux associations,
« la doctrine qu'il a fait sienne en ce qui concerne
« les apports aux sociétés.

« ... C'est seulement au moment de la dissolution
« que le droit proportionnel deviendrait exigible si
« l'apport en propriété était attribué à un autre qu'à
« l'apporteur ⁽¹⁸⁾ ».

Nous estimons que la conception de M. Hardoin, basée sur un rapprochement avec l'apport en société, est la seule qui permette de caractériser l'apport à association. Nous en retiendrons que l'apport doit toujours être le fait d'un associé et qu'il doit conférer à son auteur des droits dans l'administration et la direction de l'association proportionnés à son importance. Son caractère juridique particulier, qui le distingue de la vente et de la donation, c'est qu'il est fait en vue d'acquérir une part d'autorité dans le groupement. A moins d'être fictifs, les droits sociaux qui rémunèrent l'apport doivent être exercés effectivement par l'apporteur.

M. Hardoin a tiré de son étude une conséquence inexacte. Son erreur consiste à avoir continué son raisonnement par analogie sur le terrain fiscal. On ne peut, en effet, sous prétexte d'éviter la perception du droit proportionnel, transposer dans le domaine des associations la théorie de la mutation con-

(18) *Op. cit.*, n° 92.

ditionnelle spéciale aux apports en société. Cette théorie, admise par les tribunaux d'Avesnes et de Nancy, a été rejetée par celui de Lyon. Elle sera réfutée *infra*, chapitre III, section 5.

§ 4. — LES ARGUMENTS D'ORDRE FISCAL PRÉSENTÉS
PAR M. MAGUÉRO, POUR JUSTIFIER L'EXIGIBILITÉ
DU DROIT FIXE.

Dans une étude parue au *Journal des Sociétés*, M. Maguéro⁽¹⁹⁾ reconnaît que l'apport à une association emporte mutation de la propriété du bien apporté qui entre dans le patrimoine de l'être moral ; mais il estime que, pour des motifs d'ordre purement fiscal, le droit fixe est seul dû sur l'acte qui constate l'apport.

Il invoque, à l'appui de sa thèse, les deux arguments suivants :

1° L'apport est une disposition dépendante du contrat constitutif qui forme la disposition principale assujettie au droit fixe ;

2° « On ne saurait objecter que, d'après l'art. 68, « § 1, n° 51 de la loi de Frimaire, le droit fixe des « actes innommés ne doit être perçu que sur les actes « qui ne se trouvent dénommés dans aucun des arti- « cles de la loi d'impôt et qui ne peuvent donner « lieu au droit proportionnel. Ce texte, enseigne « M. le Professeur Pilon (actuellement Conseiller à

(19) « Le régime fiscal des apports aux associations » : *Journal des Sociétés*, septembre-octobre 1933, article 4075.

« la Cour de Cassation), a, en quelque sorte, la va-
« leur d'une disposition interprétative des articles 3
« et 4 du Code de l'Enregistrement (relatifs aux
« actes soumis respectivement au droit fixe et au
« droit proportionnel) et démontre qu'aux yeux du
« législateur, il ne suffit pas qu'un acte comporte un
« mouvement de valeurs pour donner ouverture à un
« droit proportionnel : il faut qu'il y ait une dispo-
« sition formelle de la loi visant cet acte et lui appli-
« quant un droit proportionnel.

« Les apports aux associations, bien que consta-
« tant un mouvement de valeurs, sont encore, pour
« cette raison, affranchis du droit proportionnel puis-
« qu'aucune disposition de la loi de Frimaire ni d'une
« loi postérieure ne les a soumis expressément
« à ce droit ».

Les deux arguments présentés par M. Maguéro ont été approuvés par la *Revue de l'Enregistrement* ⁽²⁰⁾ ; ils ont été repris par les tribunaux pour écarter la perception du droit proportionnel réclamé par l'Administration de l'Enregistrement ⁽²¹⁾.

Contrairement à l'opinion du savant auteur, nous estimons que la stipulation d'apport constitue une disposition indépendante du contrat constitutif. En effet, pour savoir si deux dispositions sont dépendantes, il y a, d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, deux éléments de décision à considérer : l'élément intentionnel et l'élément objectif. Le

(20) R. E., 10457 et 10672, II.

(21) Sur le premier argument : pro Rethel, contra, Lyon. Sur le 2^e argument : pro Avesnes-Rethel et Nancy.

premier ne suffit pas à lui seul pour caractériser la dépendance. Or, s'il est certain que l'apport est exclusivement destiné à permettre le fonctionnement de l'œuvre, il est inexact de dire qu'il est impossible de le retrancher, sans détruire le contrat, le rendre incomplet, inachevé, l'apport n'étant aucunement nécessaire à la perfection juridique du contrat (22).

L'argument tiré du texte de la loi de Frimaire sera réfuté *infra*, chap. III, section 4.

Par ailleurs, tout en reconnaissant que la transmission produit un effet actuel, la réserve d'un droit de reprise constituant une condition résolutoire, M. Maguéro oppose à l'idée de libéralité, le double motif qu'une donation ne se présume pas et que, du moment où les associations simplement déclarées sont frappées de l'incapacité de recevoir à titre gratuit, on ne peut prêter aux fondateurs l'intention de s'exposer à la nullité attachée à cette interdiction ; il ajoute cependant : « La transmission de
« l'apport en propriété ne peut avoir lieu qu'à titre
« onéreux ou à titre gratuit et la jurisprudence qui
« repousse le premier terme de cette alternative,
« laisse subsister le second ».

En résumé, on constate deux tendances dans la doctrine :

1° La tendance principale est hostile à l'exigibilité du droit proportionnel. Elle a pour elle l'autorité de MM. Geny, Hardoin, Maguéro et Guyot qui estiment, pour des motifs différents, que le droit fixe

(22) Voir *infra* chapitre III, section 3.

est seul dû sur un apport à une association ; on doit reconnaître que cette doctrine a eu une influence directe sur l'évolution de la jurisprudence.

2° La seconde tendance est celle qui considère que l'apport constitue une mutation enregistrable soumise au droit proportionnel. Cette thèse, défendue d'abord par M. A. Wahl et reprise récemment par M. Jacques Frimose dans la *Revue du Notariat* et dans le *Journal de l'Enregistrement*, a nos préférences. Elle conduit à décider que le droit de donation est exigible toutes les fois que l'apport à une association n'est pas fait moyennant la stipulation d'une contre-partie d'une valeur équivalente.

SECTION II

LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

La doctrine administrative n'a été fixée définitivement que par la circulaire du 24 janvier 1933.

Analysant l'arrêt des Chambres réunies du 11 mars 1914, la Régie s'est bornée à souligner que l'acte constitutif d'une association ne saurait être assujetti au droit établi par l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An VII, et l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872 converti par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893 en un droit proportionnel de 0 fr. 20 % (23).

(23) Il est inexact de prétendre que cette première solution opère un revirement dans la doctrine administrative : la régie n'a jamais soutenu devant la Cour que les apports aux associations devaient

Dans son arrêt, la Cour Suprême n'avait en rien préjugé de la question de l'exigibilité du droit de mutation ; aussi l'Administration n'allait-elle pas tarder à prendre une décision.

Par une solution du 20 novembre 1919 ⁽²⁴⁾ la Régie pose, pour la première fois, le principe que les apports aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 ne pouvant bénéficier du droit réduit des apports en société, il y a lieu de les soumettre au droit de vente, dès lors qu'on ne peut établir l'intention, de la part des apporteurs, de faire une libéralité à l'œuvre qu'ils fondent.

Par application de cette doctrine que la note de M. A. Wahl laissait prévoir, la Régie a réclamé le droit de vente sur les apports aux associations, d'où les instances tranchées par les tribunaux de Lyon et de Nancy.

A la suite des arrêts de la Chambre Civile de la Cour de Cassation des 20 janvier 1930 et 24 février 1932, la Régie a dû envisager à nouveau le problème de l'imposition des apports aux associations et, par une circulaire du 24 janvier 1933, elle a exposé sa doctrine dans les termes suivants ⁽²⁵⁾ :

« Par deux arrêts des 20 janvier 1930 et 24 février 1932, la Chambre Civile de la Cour de Cassation, « statuant en matière d'apports immobiliers faits à

être soumis au régime fiscal des apports en société ; elle prétendait simplement que la caisse rurale de Manigod était une société et non une association ; dès lors, le droit d'apport en société devait être perçu.

(24) R. E., 7335.

(25) R. E., 9984.

« des associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901,
« a écarté l'application du droit de mutation à titre
« onéreux dans les deux espèces qui lui étaient sou-
« mises, par le motif que les apporteurs n'avaient
« imposé aucune condition dans leur intérêt propre,
« et avaient recherché simplement les avantages
« d'ordre général résultant de l'œuvre, mais ne cons-
« tituant pas l'équivalent de l'apport fait en parti-
« culier par chacun.

« Ces arrêts n'ont pas tranché la question de sa-
« voir si les apports faits à des associations sont ou
« non translatifs en droit fiscal. Dès lors qu'elle re-
« poussait, pour d'autres motifs, la perception du
« droit proportionnel de mutation à titre onéreux,
« seul réclamé par l'Administration, la Cour de Cas-
« sation n'avait pas à prendre parti sur la nature
« et l'exigibilité d'un autre droit proportionnel. Dans
« l'état actuel de la jurisprudence, la Direction Gé-
« nérale demeure donc fondée à soutenir que l'ap-
« port d'un bien à une association emporte, au profit
« de cette dernière, la transmission soit pure et sim-
« ple, soit sous condition résolutoire en cas de clause
« de reprise, et qu'il donne, par suite, ouverture au
« droit de mutation.

« Il ne semble pas, d'ailleurs, que la Cour ait
« définitivement écarté la perception du droit pro-
« portionnel de mutation à titre onéreux sur les
« apports faits aux associations. Pour déterminer, en
« effet, s'il y a mutation à titre onéreux ou à titre
« gratuit, il faut, conformément à la jurisprudence
« qui se dégage tant des arrêts de la Cour Suprême

« des 8 novembre 1911 (D. P., 1912, 1, 289) et 17 novembre 1913, que des deux arrêts précités des 20 janvier 1930 et 24 février 1932, rechercher, d'après les termes de l'acte, et suivant les circonstances de chaque affaire, si l'apporteur a stipulé, en contrepartie de son apport, des avantages matériels particuliers de valeur équivalente. Dans l'affirmative, le caractère onéreux de la mutation ne saurait faire doute, et le droit proportionnel applicable à cette catégorie de mutations doit être réclamé.

« Par contre, si l'apporteur n'a pas stipulé à son profit d'avantages matériels particuliers, s'il n'a contracté qu'en vue d'avantages moraux d'ordre général ou, si les avantages matériels particuliers qu'il a pu stipuler ne peuvent être considérés comme l'équivalent de ce qu'il a apporté, il y a mutation à titre gratuit et l'impôt doit être perçu en conséquence.

« D'un autre côté, il peut résulter des termes des contrats d'association que les apporteurs se sont réservé la propriété des apports et les ont seulement affectés à l'objet de l'association. En pareil cas, l'apport opère, en droit fiscal, la transmission d'un droit mobilier de jouissance au profit de l'association. Une telle transmission lorsqu'elle porte — ce qui est le cas le plus fréquent — sur des meubles ou des immeubles, donne ouverture, soit au droit de mutation à titre onéreux (droit de bail avec faculté de fractionnement triennal pour les immeubles), soit au droit de donation, sur la valeur du droit de jouissance transmis, à déterminer

« par voie de déclaration estimative, conformément
« à l'article 16 de la loi du 22 Frimaire, An VII.

« Lorsqu'il y a, d'après les termes de l'acte, apport
« d'un usufruit proprement dit, et non simple affectation de biens se traduisant par l'apport d'un
« droit mobilier de jouissance, le droit de mutation
« à titre onéreux ou le droit de donation sont dus
« sur la valeur de l'usufruit transmis.

« Ces principes posés, il importe d'éviter que les
« tribunaux puissent se dispenser de se prononcer
« sur les questions essentielles que soulèvent les
« affaires de l'espèce et qui sont celles de savoir si,
« en l'état de la législation actuelle :

« 1° Les apports à des associations sont translatifs,
« comme le soutient la Direction Générale, ou ne le
« sont pas ;

« 2° Si, en admettant qu'ils soient translatifs, ils
« rentrent ou non, dans la catégorie des mutations
« aujourd'hui tarifées.

« Il importe aussi de prévenir, autant que possible, des difficultés ultérieures provenant de ce
« que l'étendue du droit transféré à l'association
« (droit de propriété, droit d'usufruit ou droit de
« jouissance) ne serait pas déterminé d'une manière
« certaine, à l'occasion de l'enregistrement de l'acte
« d'association. Il serait désirable, par exemple,
« d'éviter qu'après avoir admis pour cette formalité,
« que le droit apporté est un droit mobilier de jouissance, les parties puissent soutenir, lors du décès
« de l'apporteur ou de ses ayants-droit, que le droit
« apporté est, en réalité, un droit de propriété.

« Pour parvenir à ce double résultat, il convient
« d'adopter les mesures suivantes :

1. — En cas d'instance.

« Deux hypothèses sont à considérer :

« a) Aucune difficulté ne s'élève sur l'étendue du
« droit apporté, il est constant, d'après les termes
« du contrat, que c'est la propriété ou l'usufruit, ou
« un droit mobilier de jouissance qui est transmis.
« En pareil cas, il y aura lieu de réclamer à la fois :
« 1° le droit de donation ; 2° le droit de mutation
« à titre onéreux, sur le droit de propriété, d'usu-
« fruit ou de jouissance apporté. L'un de ces droits,
« à déterminer suivant les circonstances de chaque
« affaire, sera réclamé à titre principal et l'autre à
« titre subsidiaire ;

« b) Il y a doute sur l'étendue du droit apporté.
« Est-ce un droit de propriété, d'usufruit ou de jouis-
« sance ?

« Dans ce cas, il conviendra de réclamer, à la fois,
« en les énumérant distinctement, tous les droits de
« mutation à titre onéreux et de donation auxquels
« la convention litigieuse est susceptible de donner
« ouverture. Par exemple, s'il y a doute sur le point
« de savoir si c'est la pleine propriété ou un simple
« droit mobilier de jouissance qui est transmis, il fau-
« dra réclamer à la fois : 1° le droit de mutation à
« titre onéreux sur la pleine propriété de l'apport ;
« 2° le même droit sur la jouissance ; 3° le droit de
« donation sur la pleine propriété ; 4° le même droit

« sur la jouissance. Comme dans l'hypothèse précé-
« dente, l'un de ces droits, à déterminer, d'après les
« circonstances de chaque affaire, sera réclamé à titre
« principal et les trois autres, à titre subsidiaire. »

II. — Perception à faire lors de la présentation à la formalité des actes d'association.

« En vue de cette perception, le service appliquera
« les règles pratiques suivantes :

« Le droit à réclamer sera déterminé, dans chaque
« affaire, d'après les termes de l'acte, et en tenant
« compte des principes exposés ci-dessus. En cas de
« doute sur le point de savoir s'il y a mutation à titre
« onéreux ou mutation à titre gratuit, les agents
« appliqueront le droit de mutation à titre onéreux,
« sauf, en cas d'instance, à se conformer aux me-
« sures prévues au § 1^{er}.

« En cas de doute sur le point de savoir si l'ap-
« porteur a conservé, ou non, sur sa tête, la pro-
« priété des biens apportés, ils considéreront, — ce
« qui semble d'ailleurs normal dans la plupart des
« cas, — que c'est la propriété qui a été transmise,
« et régleront la perception en conséquence, sauf,
« en cas d'instance, à appliquer les mesures prévues
« au § 1^{er}. Enfin, s'il est constant que l'apporteur s'est
« réservé la propriété des apports, mais s'il y a doute
« sur le point de savoir si c'est un droit d'usufruit
« qui a été transmis, ou seulement un droit mobilier
« de jouissance, les agents admettront que c'est un
« droit d'usufruit qui a été transmis ».

Conformément à cette circulaire, le Ministre des Finances a répondu à M. Hayez, sénateur (26), que
« l'apport d'un immeuble à une association déclarée,
« non reconnue d'utilité publique, avec réserve du
« droit de reprise pour l'apporteur, donne en principe, ouverture :

« 1° Au droit proportionnel de mutation à titre
« onéreux, quand l'apporteur stipule en contre-partie
« de cet apport des avantages matériels particuliers
« de valeur équivalente ;

« 2° Au droit de donation (48 %) si l'apporteur
« contracte en vue d'avantages moraux d'ordre général, ou encore si les avantages matériels qu'il stipule
« ne peuvent être considérés comme l'équivalent de
« son apport ».

Nous approuvons dans son ensemble la doctrine administrative résumée dans la circulaire du 24 janvier 1933.

(26) J. O., 20 janvier 1933, Sénats Débats, p. 49. — R. E., 9872, IV.

CHAPITRE III

LE REGIME FISCAL APPLICABLE AUX APPORTS AUX ASSOCIATIONS

L'analyse qui vient d'être faite de la doctrine et de la jurisprudence va nous permettre de dégager le régime fiscal général applicable aux apports aux associations.

L'apport peut être effectué par un nouvel adhérent à une association déjà constituée déclarée ou reconnue d'utilité publique ; mais il est généralement concomitant à la constitution du groupement ; dès lors, il est fait à une association simplement déclarée, car les formalités de la reconnaissance sont assez longues. On n'envisagera, par suite, que les apports aux associations déclarées, sauf toutefois à signaler l'influence de la reconnaissance d'utilité publique sur la perception de l'impôt.

On recherchera d'abord s'il y a fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire si l'apport à une association constitue un fait juridique imposable. Après avoir rappelé que le droit d'apport en société est inapplicable, on réfutera les arguments qui ont été présentés par les auteurs et les tribunaux pour justifier la perception du droit fixe et on déterminera l'impôt à

percevoir suivant le caractère juridique de l'apport.

On sera ainsi amené à étudier successivement les sept propositions suivantes :

1° L'apport constitue un fait juridique imposable, en raison de la mutation qu'il opère ou de l'acte qui le constate ;

2° Le droit d'apport en société n'est pas exigible ;

3° La stipulation d'apport constitue une disposition indépendante du contrat constitutif ;

4° Le droit fixe des actes innomés prévu par l'article 68, § 1, n° 51 de la loi du 22 Frimaire, An VII, n'est pas exigible ;

5° La théorie de la mutation conditionnelle des apports en société n'est pas applicable ;

6° La nullité dont l'apport peut être entaché est sans influence sur l'exigibilité de l'impôt ;

7° Le droit exigible est celui de donation ou de mutation à titre onéreux selon le caractère juridique de l'apport.

Une fois ces questions résolues, on indiquera le régime fiscal des biens apportés à la dissolution de l'association.

SECTION I

L'APPORT CONSTITUE UN FAIT JURIDIQUE IMPOSABLE A RAISON DE LA MUTATION QU'IL OPERE OU DE L'ACTE QUI LE CONSTATE.

Ainsi que l'enseignent M. le Conseiller Pilon ⁽¹⁾ et M. le Professeur René Cassin ⁽²⁾, il n'y a qu'une seule cause génératrice des droits d'enregistrement qui est toujours un *fait juridique*. Certains faits juridiques sont obligatoirement enregistrables par eux-mêmes, indépendamment d'un acte les constatant : c'est le cas des mutations verbales.

D'autres ne sont soumis à l'enregistrement obligatoire que s'ils sont constatés par un écrit : **mais**, en ce cas, ils sont frappés du droit inhérent à leur nature intrinsèque.

Enfin, pour d'autres opérations juridiques l'impôt n'est exigible que s'il est fait usage de l'acte qui les constate.

Dès lors, l'apport à une association constitue un fait juridique imposable s'il emporte mutation ou, à défaut, s'il est constaté dans un acte obligatoirement soumis à la formalité ou dont il est fait usage.

On est donc amené à diviser cette étude en trois parties :

(1) PILON, *op. cit.*, n° 263.

(2) R. CASSIN à son cours : 1931-1932.

A. — L'APPORT FAIT JURIDIQUE IMPOSABLE EN RAISON
DE LA MUTATION QU'IL OPÈRE.

L'article 4 de la loi du 22 Frimaire An VII, est ainsi conçu :

« Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès. Ses quotités sont fixées par l'article 69 ci-après ».

La loi du 22 Frimaire An VII, n'avait pas exigé de déclarations pour les mutations verbales d'immeubles et la jurisprudence en avait conclu que, seules, les mutations par décès donnaient ouverture à l'impôt, par le seul fait de leur existence, un écrit étant nécessaire pour que l'impôt soit exigible sur une mutation entre vifs. La loi du 27 Ventôse An IX, est venue disposer expressément dans son article 4. que sont soumises à l'impôt « les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, « lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers ». C'était revenir à la tradition historique des droits féodaux et du centième denier. L'expression « nouveau possesseur » évoque la règle de l'ancien droit, d'après laquelle le seul consentement des parties ne transférait pas la propriété : il fallait l'entrée en possession de l'acquéreur. Mais, après que le Code

Civil eut posé dans l'article 1138, la règle du transfert de la propriété *solo consensu*, la Cour de Cassation a fait l'adaptation nécessaire et décidé que les mots « entrée en possession » doivent être entendus dans le sens de mutation ⁽³⁾.

Le but du législateur a été de considérer comme faits générateurs du droit de mutation, indépendamment d'un écrit les constatant, tous les actes translatifs de droits réels immobiliers. Aussi, malgré que l'article 4 de la loi du 22 Frimaire An VII et l'article 4 de la loi du 27 Ventôse An IX, ne visent expressément que l'usufruit, la doctrine et la jurisprudence admettent qu'il faut assimiler les mutations de droits d'usage et d'habitation aux mutations de propriété ou d'usufruit, pour ce qui est du fait générateur de l'impôt ⁽⁴⁾.

Il faut en dire autant des servitudes foncières : « Depuis longtemps, — écrit M. le Conseiller Pilon, — il est admis que les mots « transmission de propriété » contenus dans la loi, s'appliquent à tous les droits réels immobiliers, à tous les démembrements du droit de propriété. La jurisprudence s'est surtout affirmée en ce sens pour les mutations de mitoyenneté. Solution traditionnelle, d'ailleurs, appliquée dans l'ancien droit, pour les droits de contrôle et de centième denier ⁽⁵⁾ ».

(3) PILON, *op. cit.*, n°s 267 et 268.

(4) Avesnes : 18 décembre 1874. D. P., 1875, table v° Enregistrement n° 152. — DEMANTE, I, n 24. — WAHL, I, n° 359. — NAQUET, I, n° 167. — PILON, *op. cit.*, n° 395.

(5) PILON, *op. cit.*, n° 396. — Cass. req., 4 février 1885. — D. P., 1885, I, 320. — S., 1885, I, 507. — T. A., v° Servitudes n° 6. —

Sans doute, les principes posés par l'art. 4 de la loi de Frimaire ont-ils été modifiés par les lois qui ont assujéti au droit proportionnel réduit ou spécial certains faits juridiques qui auraient dû rester soumis au droit fixe. Mais, il n'en reste pas moins vrai que le droit proportionnel atteint toutes les opérations juridiques qui comportent une mutation de droits réels immobiliers, à l'exception des exemptions expressément formulées par la loi et des mouvements légaux de valeurs admis en jurisprudence. M. le Conseiller Pilon signale bien une 3^e exception ⁽⁶⁾ : les mouvements de valeurs qui n'ont pas été spécialement imposés par la loi au droit proportionnel seraient soumis au droit fixe des actes innomés ; nous démontrerons *infra*, section 4, que cette opinion basée sur l'art. 68, § 1, n° 51 de la loi de Frimaire, signifie simplement que le principe général posé par l'art. 4 de la loi de Frimaire ne suffit pas à lui seul pour soumettre une opération juridique au droit proportionnel : il faut encore, conformément au texte même de cet article, que le fait juridique imposable rentre dans une des catégories prévues par l'art. 69 qui a fixé les tarifs du droit proportionnel.

Les principes qui viennent d'être rappelés ne sont pas spéciaux aux mutations à titre onéreux ; ils s'appliquent quel que soit le caractère juridique de la mutation entre vifs, dès lors qu'elle porte sur un

Jonzac, 6 fév. 1924 (apport à titre onéreux en société de la concession d'un droit de passage). R. E., 8179. — WAHL, I, n° 359. — DEMANTE et NAQUET, *op. et loc. cit.*, supra, note (4).

(6) PILON, *op. cit.*, n° 152 et suivant.

droit réel immobilier et sont, par suite, valables pour les donations verbales. Cette solution est en opposition complète avec les règles du droit civil ; elle a cependant été admise par la jurisprudence de la Cour de Cassation, car elle est conforme aux textes et aux principes généraux qui gouvernent l'exigibilité des droits d'enregistrement (7).

L'article 4 de la loi du 27 Ventôse An IX, suffirait, en effet, à lui seul, à imposer les mutations verbales à titre gratuit de droits réels immobiliers ; par la généralité de son texte, il s'applique à toutes les mutations aussi bien aux donations qu'aux ventes.

Au surplus, « l'Administration a le droit de faire
« apparaître la véritable nature des actes donnant
« ouverture à l'impôt ; or, l'absence d'écrit n'enlève
« pas à l'opération juridique, sa nature de dona-
« tion. D'autre part, d'après la théorie fiscale des
« nullités, l'Administration n'étant pas juge de la
« validité des opérations juridiques donnant ouver-
« ture à l'impôt n'a pas à se préoccuper de l'exis-
« tence d'un titre constatant la donation et de la va-
« leur obligatoire de celle-ci en droit civil. Enfin, il
« est admis, en droit fiscal, qu'il suffit à la Régie de
« prouver qu'il s'est produit un changement dans
« l'état de la propriété apparente pour qu'il y ait
« fait générateur du droit d'enregistrement sur la
« mutation (8) ».

(7) Cf. notamment Req., 15 février 1870. D. P., 1870, I, 365. — S., 1870, I, 225.

(8) PILON, *op. cit.*, n° 309.

La théorie de la propriété apparente fournit, en effet, à la Régie une présomption de mutation suffisante à elle seule pour réclamer le droit proportionnel. La doctrine et la jurisprudence admettent cette théorie au moins comme moyen de preuve de l'existence d'une mutation. Elle trouve sa justification dans les textes et notamment dans l'article 12 de la loi du 22 Frimaire An VII, ainsi conçu : « La mutation d'un
« immeuble, en propriété ou usufruit, sera suffisam-
« ment établie pour la demande du droit d'enregis-
« trement et la poursuite du paiement contre le nou-
« veau possesseur, soit par l'inscription de son nom
« au rôle de la contribution foncière, et des paiements
« par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par
« lui passés ou enfin par des transactions ou autres
« actes constatant sa propriété ou son usufruit ⁽⁹⁾ ».

Les mutations verbales de jouissance ont été soumises à l'impôt par l'article 11 de la loi du 23 août 1871 : « lorsqu'il n'existe pas de conventions écrites,
« constatant une mutation de jouissance de biens im-
« meubles, il y est suppléé par une déclaration dé-
« taillée et estimative, dans les 3 mois de l'entrée en
« jouissance ». Ce principe comporte, toutefois, une exception : aux termes de l'art. 27 de la loi du 25 juin 1920, « les locations verbales consenties suivant
« l'usage des lieux ou pour une durée ne dépassant
« pas 3 ans et dont le prix n'excède pas 2.000 francs
« à Paris et 1.000 francs dans les autres localités » sont affranchies de la déclaration.

(9) Rapp. notamment R. CASSIN à son Cours ; PILON, *op. cit.*, n° 683 et s.

La loi frappe toute mutation verbale de jouissance, même consentie à titre gratuit.

M. le Conseiller Pilon s'exprime ainsi :

« Les auteurs et la jurisprudence sont divisés ⁽¹⁰⁾.
« L'Administration a décidé que la loi de 1871 était
« applicable à toutes les mutations de jouissance,
« même gratuites ⁽¹¹⁾ et avec raison.

« En effet, le texte est conçu en termes généraux :
« mutations de jouissance de biens immeubles ».
« Quand le législateur veut apporter une restriction
« au principe qu'il pose, il le dit. Ainsi, l'article 7 de
« la loi du 28 février 1872, visant « les mutations de
« propriété à titre onéreux de fonds de commerce »,
« il est certain qu'il ne s'applique pas aux mutations
« à titre gratuit.

« On objecte que le texte parlant de « location »
« et de « prix » suppose uniquement un bail à titre
« onéreux ⁽¹²⁾. Mais on peut répondre, d'abord, que
« le texte statue *de eo quod plerumque fit*, et, en-
« suite que c'est la valeur réelle de l'immeuble et
« non le prix qui sert de base à la perception du
« droit, à tel point qu'au cas de location à titre oné-
« reux, la Régie peut recourir à une expertise pour
« déterminer cette valeur. Dès lors, puisque ce n'est
« pas le prix qui détermine l'exigibilité de l'impôt, il
« n'y a pas de raison, surtout avec les termes géné-
« raux du texte de la loi, pour ne pas l'appliquer
« aux baux verbaux gratuits ».

(10) WAHL, t. II, p. 139 et note 2. — NAQUET, t. I, n° 428.

(11) Sol, 6 décembre 1871 ; Instr. 2423 § 2, n° 2.

(12) WAHL, t. II, p. 139.

En droit fiscal, d'après M. le Conseiller Pilon, il y a mutation dans tout fait juridique qui « opère transmission d'une personne à une autre, soit d'un droit réel sur une chose (propriété, servitude, usufruit) soit d'un droit de créance. Est donc mutation, non seulement une vente, une donation, une succession, une cession d'usufruit ou de mitoyenneté, mais aussi si un bail à ferme ou à loyer. Bref, il y a mutation quand une chose change de mains, soit pour la propriété, soit pour la jouissance » (13).

« Au regard de l'enregistrement », — disent de même MM. Allix et Lecerclé — « est une mutation tout fait juridique qui opère transmission de droits d'une personne à une autre, qu'il s'agisse de droits personnels ou de droits réels » (14).

C'est là une notion fondamentale que la jurisprudence de la Cour de Cassation a maintes fois consacrée : « est mutation tout passage de la propriété d'une tête sur une autre ou d'une main dans une autre » (15).

« Attendu » — porte encore l'arrêt du 6 mars 1872 — « que la mutation en droit fiscal s'entend du passage de la propriété d'une tête sur une autre, la perception de l'impôt étant attachée à la transmission elle-même... » (16).

(13) PILON, *op. cit.*, n° 238.

(14) ALLIX et LECERCLÉ, *Traité théorique et pratique*, t. I, p. 66.

(15) Cass. Civ., 5 juillet 1820. DALLOZ, *Jur. Gén.*, v° Enregistrement n° 4075, note I. — S., 1821, I, 140.

(16) Cass. Civ., 6 mars 1872. S., 72, I, 246. — D. P., 1872, I, 201. Même doctrine dans Cass. Req., 6 juil. 1825. DALLOZ J. G., v° Enregistrement n° 4801. — Civ., 19 novembre 1834, S., 35, I, 446. —

Ces principes s'appliquent directement aux apports aux associations.

L'apport à une association a pour objet soit la propriété, soit un droit réel ou personnel de jouissance sur une chose quelconque mobilière ou immobilière. La mesure des droits apportés varie avec l'intention des apporteurs. On a vu, en analysant la jurisprudence, que les apports effectués aux associations avaient pour effet de transférer la propriété des biens qui en étaient l'objet. Il en sera ainsi toutes les fois que l'apporteur aliène non seulement le droit de jouir et de se servir de la chose, mais encore l'*abusus*, c'est-à-dire la faculté de disposer de la chose en la consommant. C'est là, en effet, l'élément qui caractérise le droit de propriété et le distingue de tous les autres droits réels qui impliquent toujours la « charge de conserver la substance » comme le déclare l'article 578 pour l'usufruit ⁽¹⁷⁾. Mais l'apport n'opère pas nécessairement transfert de propriété : pour M. le Doyen Geny, les fondateurs se réservent la propriété de leurs biens et les affectent au but de l'association de la façon la plus complète. Cette proposition aboutit généralement à une mutation d'un droit réel de jouissance. Pour M. Hardoin, l'apport en jouissance est celui qui répond le mieux aux besoins de l'association et il est normal de le présumer, en l'absence de

D. P., 35, I, 35. — Civ., 29 août 1837 ; J. G. éod., v° n° 4150. — Civ., 13 juillet 1840. J. G., v° cit., n° 3587. — Req., 20 mars 1849. D. P., 49, I, 169. — Civ., 21 fév. 1853 ; S., 53, I, 206. — D. P., 53, I, 52. — Civ., 24 janv. 1860 ; S., 60, I, 754. — D. P., 60, I, 73. — Civ., 16 mars 1898. — S., 1899, I, 49. — D. P., 1898, I, 237, etc...

(17) PLANIOL et RIPERT, tome III, n° 216.

circonstances qui permettent de considérer que l'apport est fait en pleine propriété.

D'autre part, l'association, dès lors qu'elle a été rendue publique, conformément à l'article 5 de la loi du 1^{er} juillet 1901, constitue de plein droit une personne morale juridiquement distincte de la personne des associés. On est donc amené à reconnaître que l'apport de la propriété d'un immeuble à une association déclarée, fait passer ce bien de la tête de l'adhérent qui le détenait antérieurement, dans le patrimoine de l'être moral. L'associé perd tout droit de propriété exclusif sur l'apport qui appartient désormais à la collectivité, sous la réserve d'un droit de reprise à la dissolution de l'association. Que cette transmission ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, elle opère incontestablement un déplacement immédiat dans la propriété apparente et donne, par suite, ouverture au droit de mutation en vertu des principes rappelés ci-dessus.

La nature juridique de la clause de reprise varie avec l'intention des apporteurs ; on admet que cette clause constitue une condition résolutoire (18), elle ne saurait donc mettre obstacle à la perception immédiate du droit de mutation.

L'apport produit également un effet translatif lorsqu'il a pour objet un droit réel immobilier, et il en est de même si l'associé n'apporte à l'association qu'un droit personnel de jouissance sur un immeuble pendant un temps déterminé ou pour toute la du-

(18) Voir *infra*, sections 5 et 8

rée de la collectivité ; l'apport ainsi effectué s'analyse au point de vue civil en une série de prestations successives qui engendrent à la charge de l'apporteur une obligation continue de faire jouir l'association pendant le temps convenu.

En droit fiscal, un tel apport emporte une mutation de jouissance imposable par elle-même pourvu que sa durée soit supérieure à 3 ans ou que sa valeur locative soit supérieure au minimum prévu par la loi.

Ce n'est que dans l'hypothèse où l'apport d'un droit immobilier revêt le caractère juridique du prêt à usage, qu'il n'est pas assujetti obligatoirement à la formalité (19).

En résumé, quelle que soit l'étendue du droit apporté, que l'apport ait pour objet des meubles ou des immeubles, qu'il soit fait à titre onéreux ou à titre gratuit, il emporte mutation du patrimoine de l'apporteur, dans celui de l'association personne morale. Mais, alors que la mutation est obligatoirement enregistrable par elle-même quand l'apport a pour objet un droit immobilier (20), la cause génératrice de l'impôt ne joue, lorsqu'il s'agit de l'apport d'un bien mobilier, que s'il existe un acte qui le constate.

(19) Voir infra, section 7.

(20) Sauf dans les cas exceptionnels d'un apport en jouissance pour une durée inférieure à 3 ans ou d'un apport en usage.

B. — L'APPORT FAIT JURIDIQUE ENREGISTRABLE
A RAISON DE L'ACTE QUI LE CONSTATE

L'apport à une association n'entraîne pas nécessairement une mutation enregistrable par elle-même. Il peut porter sur des meubles (mobilier, bibliothèque, etc.). S'il fait l'objet d'une convention verbale, il échappe à l'impôt. Mais il est, le plus souvent, constaté dans un acte notarié ou sous-seings privés. Dans le premier cas, il est obligatoirement assujéti à l'enregistrement. Dans le second, il est soumis à la formalité dans l'hypothèse prévue par l'art. 12 de la loi du 29 juin 1918, qui dispose notamment :

« Doivent être enregistrés dans le délai de trois
« mois à compter de leur date, tous les actes sous-
« seings privés constatant des conventions synallag-
« matiques, autres que ceux visés par l'article 22 de
« la loi du 11 juin 1859, qui ne sont pas assujéttis
« par les lois existantes à l'enregistrement dans un
« délai déterminé ».

La portée de ce texte a été précisée par M. le Conseiller Pilon, dans le rapport qu'il a présenté à la Chambre des Requêtes de la Cour de Cassation sur l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 7 décembre 1931 (21).

Sous réserve de l'exception expressément prévue par l'art. 12 en faveur des actes de commerce rentrant dans les prévisions de la loi de 1859 précitée, tous les actes sous-seings privés constatant des conventions

(21) D. H., 1932, 18. — S., 1932, I, 150.

synallagmatiques doivent donc obligatoirement être enregistrés dans les trois mois de leur date.

Le contrat unilatéral est celui qui engendre des obligations à la charge d'une seule des parties, qui est exclusivement débitrice, l'autre étant simplement créancière (art. 1103 C. Civil) ; le contrat synallagmatique est, au contraire, celui qui donne naissance à des obligations réciproques, celui dans lequel chaque partie est à la fois créancière et débitrice (art. 1102) ⁽²²⁾.

Ainsi constituent notamment des contrats unilatéraux, le prêt à usage, le prêt de sommes avec ou sans intérêts, etc... tandis que la vente, le louage, les constitutions et dissolutions de sociétés, sont des contrats synallagmatiques.

Il en est ainsi des contrats d'association qui, aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901, sont régis par les principes généraux du droit applicable aux contrats et obligations. ⁽²³⁾.

On lit, en particulier, dans l'ouvrage de MM. Trouillot et Chapsal, que le contrat d'association « a un caractère synallagmatique, car dès sa formation, les parties s'obligent, réciproquement, les unes envers les autres, dans un intérêt commun ; leurs engagements présentent même cette particularité qu'au lieu d'être remplis par une exécution immédiate et

(22) AUBRY et RAU, t. IV § 341. — PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. VI, n° 33. Cours élémentaire de droit civil par A. COLIN et CAPITANT, t. II, 6^e éd., p. 262. Cours de Droit Civil par M. CH. BEUDANT « les contrats et les obligations », p. 23.

(23) PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. XI, n° 1073.

« définitive, ils subsistent et se prolongent tant que dure l'association... ». (24).

L'apport mobilier donne, par suite, ouverture à l'impôt lorsqu'il est constaté dans le contrat constitutif d'association, ce qui est le cas le plus fréquent (25).

C. — L'APPORT FAIT JURIDIQUE ENREGISTRABLE A RAISON
DE L'USAGE DE L'ACTE QUI LE CONSTATE

On peut supposer qu'un apport ne faisant naître d'obligation qu'à la charge d'une des parties (l'association dans l'hypothèse où l'apport revêt le caractère juridique du prêt à usage), soit constaté dans l'acte sous-seings privés contenant la formation d'une association qui ne serait pas signé par tous les membres, mais seulement par les fondateurs ; cet acte constitue un simple projet auquel les adhésions postérieures des associés donneront force de loi entre les parties : les conditions prévues par l'article 12 de la loi du 29 juin 1918 ne sont pas remplies et il n'y a pas lieu à enregistrement obligatoire. Mais, dans cette hypothèse, la question se pose de savoir si le dépôt à la Préfecture prévu par l'art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1901 entraîne l'obligation de l'enregistrement préalable du document déposé par application de l'article 23 de la loi du 22 Frimaire An VII, qui prohibe tout usage des actes sous-seings privés, « soit par acte public, soit en justice, ou devant toute

(24) TROUILLOT et CHAPSAL, Du contrat d'association, p. 35.

(25) Voir les espèces qui ont été jusqu'ici soumises aux tribunaux, *supra* chap. 1.

« autre autorité constituée, qu'ils n'aient été préalablement enregistrés ».

La négative a été admise par l'Administration dans une solution du 14 février 1930 ⁽²⁶⁾, le dépôt dont il s'agit étant susceptible d'être considéré comme une mesure d'ordre et de police, plutôt que comme un usage au sens de la disposition précitée.

SECTION II

LE DROIT D'APPORT EN SOCIÉTÉ EST INAPPLICABLE AUX APPORTS AUX ASSOCIATIONS

Jusqu'à la loi du 31 décembre 1935, les apports aux associations n'ont été nommément tarifés par aucune disposition de la loi fiscale.

Il n'en est pas de même des apports en société.

L'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An VII assujettissait au droit fixe de 3 francs « les actes de sociétés qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ».

Ce droit, porté à 5 francs par la loi du 28 avril 1816, a été remplacé par le droit gradué, auquel les articles 1 et 2 de la loi du 28 février 1872 ont soumis un certain nombre d'actes antérieurement passibles du droit fixe, et qui devait être perçu sur le « montant

(26) J. E., 34134 § 7.

« total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif ». (27).

Enfin, un droit proportionnel réduit, assis sur la même base, a été substitué au droit gradué par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, qui a opéré cette transformation pour tous les actes comportant le droit gradué. Le taux du droit proportionnel réduit fixé à 0.20 % par ce dernier texte, est actuellement de 3 %, décimes compris (art. 40 de la loi du 13 juillet 1925 et art. 3 de la loi du 22 mars 1924).

Les lois des 28 février 1872 et 28 avril 1893 s'appliquent, comme celle de l'An VII, à tous les actes de société, le droit gradué et le droit proportionnel qui l'a remplacé n'étant que la représentation du droit fixe ancien. « Le droit gradué » porte à cet égard un arrêt de la Chambre Civile du 22 mars 1876, « a été substitué purement et simplement au droit fixe, sans aucune modification aux conditions d'exigibilité du droit ou aux règles de la perception » (28), et il en est de même en ce qui concerne le droit proportionnel, puisque les articles 19 de la loi du 28 avril 1893 et les lois postérieures ont simplement modifié le taux de l'impôt, sans modifier les bases sur lesquelles le droit gradué était perçu.

En l'absence d'un texte spécial imposant les apports aux associations, on s'est demandé si la législation fiscale qui gouverne le contrat de société ne leur était pas applicable.

(27) Art. 1, 1^{er} de la loi préc. du 28 février 1872.

(28) S., 77, I, 85.

La réponse à cette question ne pouvait faire de doute.

Lorsqu'une loi d'enregistrement établit un impôt sur une convention, elle se réfère virtuellement à la loi civile pour la détermination du caractère de cette convention. C'est ce que la Cour de Cassation a reconnu en maintes circonstances, notamment dans un arrêt du 6 juillet 1871, rendu par la Chambre Civile, dans lequel on lit « Si le droit spécial de l'enregistrement pose la base des droits à percevoir et en fixe les quotités, il appartient à l'Administration de rechercher, pour l'application de la loi fiscale, quels sont, d'après les règles ordinaires du droit commun, la nature réelle et le caractère légal des actes et des contrats qui donnent ouverture à ses perceptions ». (29).

Aussi en désignant, par une formule générale, les « actes de société », l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An VII et, par conséquent, les lois ultérieures, atteignent nécessairement toutes les collectivités qui constituent des « sociétés », d'après le droit civil. Par contre, ces dispositions restent étrangères à tout autre groupement et elles ne sauraient, notamment, s'appliquer aux « associations ».

S'il est, en effet, un principe absolu, c'est que les lois d'impôts sont de droit étroit et doivent être inter-

(29) S., 71, I, 163 ; D. P., 71, I, 343. — Conf. Cass., 20 août 1850, S., 50, I, 688 ; D. P., 50, I, 279. — 10 novembre 1858, S., 59, I, 844, D. P., 58, I, 462. — 9 juil. 1861 ; S., 61, I, 788 ; D. P., 61, I, 322. — 20 août 1867 ; S., 67, I, 407 ; D. P., 67, I, 337. — 16 décembre 1907 ; S., 09, I, 465 ; D. P., 08, I, 297.

prêtées à la lettre, sans qu'il soit possible d'en étendre les dispositions par voie de simple analogie, à des cas ou à des actes différents de ceux qu'elles ont expressément visées⁽³⁰⁾.

Or, bien que la société et l'association soient, l'une et l'autre, des groupements formés en vue de la réalisation d'un but commun, elles constituent deux types juridiques de contrats nettement distincts puisque la société comporte essentiellement, comme condition de son existence, la répartition entre associés des bénéfices faits en commun, tandis que l'association l'exclut nécessairement. ⁽³¹⁾.

Cette manière de voir a prévalu en jurisprudence. Dans l'espèce où il s'agissait de déterminer la nature juridique d'une caisse rurale de crédit agricole qui s'intitulait « Société en nom collectif à capital variable », et dont l'acte constitutif avait été enregistré au droit de 0.20 % établi pour les actes de société, les Chambres réunies de la Cour de Cassation ont reconnu, par l'arrêt du 11 mars 1914, qu'il n'y avait pas société, mais association, et elles en ont déduit que le droit de 0.20 % avait été perçu à tort ⁽³²⁾. C'était

(30) Voir notamment Cass. Civ., 26 nov. 1850, D. P., 1850, I, 342. — S., 1851, I, 50. — Cass., 6 avril 1887 ; D. P., 87, I, 503. — Cass. 27 nov. 1889 ; D. P., 90, I, 180. — Cass., 29 juil. 1901 ; S., 02, I, 531. — Cass. Civ., 7 avril 1909 ; S., 1912, I, 281. La doctrine est unanime à admettre cette règle : WAHL, t. I, n°s 67 et s. — DEMANTE, t. I, n° 9. — CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, t. I, n°s 39 et suiv. — NAQUET, t. I, n°s 22 et s. — PILON, n° 40 et s. — DUBLINAU, n° 156 et s.

(31) Rapp. l'article 1832 du Code Civil et l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juil. 1901.

(32) Voir supra, chap. I, section 1, et le remarquable mémoire ampliatif produit par l'administration à l'appui de son pourvoi contre le jugement de Lyon du 25 juillet 1924. Ce mémoire est reproduit dans la revue de l'Enreg., art. 9196.

par là repousser, d'une manière certaine, l'extension aux associations des textes fiscaux édictés spécialement pour les sociétés.

SECTION III

LA STIPULATION D'APPORT A UNE ASSOCIATION CONSTITUE UNE DISPOSITION INDEPENDANTE DU CONTRAT CONSTITUTIF.

La stipulation d'apport dans un contrat d'association constitue une disposition indépendante du contrat constitutif, laquelle donne ouverture à un droit particulier, conformément au principe posé par les articles 10 et 11 de la loi du 22 Frimaire An VII. Ces deux articles sont ainsi conçus :

Article 10. — Dans le cas de transmission de biens la quittance donnée ou l'obligation consentie par le même acte, pour tout ou partie du prix entre les contractants, ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement.

Article 11. — Mais, lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier. La quotité en est déterminée par l'article de la présente dans lequel la disposition se trouve classée, ou auquel elle se rapporte.

Malgré la précision des termes employés par le législateur, de nombreux critères ont été proposés pour déterminer à quels signes distinctifs on doit reconnaître la dépendance de plusieurs dispositions.

La majorité des auteurs formule le critérium en se plaçant non à un point de vue intentionnel ⁽³³⁾, mais à un point de vue purement objectif : « la dépendance », écrit M. Wahl ⁽³⁴⁾, « ne dépend aucune-
« ment de la volonté des parties, et une disposition
« dont l'acte pourrait se passer est indépendante,
« même si, dans l'intention des parties, elle est insé-
« parable de l'acte ».

Plus catégorique encore est la déclaration de l'avocat général Blanche ⁽³⁵⁾ :

« Que deux conventions aient été, dans l'intention
« des parties, intimement liées l'une à l'autre, cela
« me touche peu pour l'interprétation des textes de
« la loi fiscale. Quand l'article 11 a soumis à une per-
« ception distincte les dispositions du même acte qui
« ne dérivent pas nécessairement les unes des autres,
« il s'est évidemment placé sur le terrain des appré-
« ciations juridiques. Pas plus ici qu'ailleurs, la vo-
« lonté des contractants ne saurait créer le droit ; il
« s'impose à elles malgré ses réticences et ses luttas,
« et c'est pourquoi l'indépendance des dispositions
« dont le législateur a fait sa règle, doit se fonder
« *abstractivement* sur la nature même des conven-
« tions et de leurs effets.

(33) DEMANTE, Principes de l'Enregistrement, t. I, n° 70.

(34) WAHL, Traité de droit fiscal, t. I, p. 146.

(35) Conclusions rapportées S., 1872, I, 442.

« Or, les articles 10 et 11 font voir assez clairement
« que, pour échapper à la pluralité des droits, les
« conventions réunies dans un contrat unique doivent
« se relier d'une manière tellement intime que cha-
« cune d'elles soit, pour ainsi dire, nécessaire à l'au-
« tre. Tel est le cas, proposé pour exemple par l'ar-
« ticle 10, d'une transmission de biens consentie
« moyennant un prix payé comptant ou stipulé
« payable à terme ; la livraison des deniers ou l'obli-
« gation de les remettre ultérieurement est une cor-
« rélation nécessaire de la cession elle-même, puis-
« que la réunion des deux engagements forme seule
« le contrat. Voilà deux dispositions dépendantes
« dans le sens le plus compréhensif du mot. Sans
« doute, tous les éléments d'un contrat n'ont pas un
« caractère aussi nettement accusé, et il est peu de
« matières où l'on ait tant abusé des textes. Mais il
« me suffit d'en avoir signalé à la Cour l'esprit géné-
« ral qui me paraît gouverner leur application ».

Enfin, plus récemment, après une analyse étendue
à des opérations juridiques de caractères très variés,
M. le Conseiller Pilon a dégagé le principe sui-
vant ⁽³⁶⁾ : « est indépendante, toute disposition qui
« peut être éliminée de l'opération juridique à l'oc-
« casion de laquelle un acte a été dressé, sans que
« cette opération cesse d'être complète en elle-
« même ».

C'est dans le sens de cette doctrine que la Cour de
Cassation a reconnu formellement, dans maintes cir-

(36) PILON, *op. cit.*, n° 597, en ce sens R. CASSIN à son Cours.

constances, que la dépendance des dispositions visée dans l'article 11 doit s'entendre d'une dépendance juridique et non pas seulement d'une dépendance subjective créée par l'intention des parties.

« Attendu, porte un arrêt de la Chambre Civile du
« 21 août 1872 (D. 73. 1.81 - S. 72. 1.441) qu'aux ter-
« mes de l'article 11 de la loi du 22 Frimaire An VII,
« lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit ju-
« diciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs disposi-
« tions indépendantes ou ne dérivant pas nécessaire-
« ment les unes des autres, il est dû, pour chacune
« d'elles et selon son espèce, un droit particulier dont
« la quotité est déterminée par l'article du tarif
« dans lequel elle se trouve classée ou auquel elle se
« rapporte ; que, par induction de ce texte, il est ad-
« mis que quand, au contraire, diverses dispositions
« comprises dans un même acte sont dépendantes et
« dérivent nécessairement les unes des autres, il ne
« doit être perçu qu'un seul droit, celui de la conven-
« tion principale ; mais que l'induction ne saurait
« être étendue au delà des termes que suppose l'ar-
« ticle 10 de la loi précitée dans le cas qu'il propose
« pour exemple ; d'où il suit que, pour soustraire à
« la pluralité des droits édictée par l'article 11 les
« dispositions diverses d'un même acte, il faut, non
« pas seulement que ces dispositions aient été liées
« entre elles dans l'intention des parties contractan-
« tes, mais que, *prises abstractivement elles concou-
« rent ensemble à la formation d'un contrat principal*

« et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires » (37).

Ces principes s'appliquent directement à la stipulation d'apport contenue dans un acte constitutif d'association.

S'il est de l'essence de la société que chacun des contractants contribue à la constitution d'un patrimoine collectif, en apportant de l'argent ou une chose quelconque, corporelle ou incorporelle, appréciable en numéraire (C. Civ., art. 1833, alinéa 2) il en est autrement de l'association.

L'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901 la définit en effet : « la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité... ». — L'association a été conçue comme une union de personnes, la mise en commun se bornant à l'apport des connaissances et de l'activité des membres. Les articles 6 et 11 de la loi de 1901 prévoient, sans doute, pour ces collectivités, la faculté d'acquérir les immeubles nécessaires à l'accomplissement du but qu'elles se proposent, mais cette faculté ne modifie pas la nature juridique du contrat telle qu'elle est définie par l'article premier.

(37) Cf. Cass. Civ., 28 mars 1837 ; D., 83, I, 173. — Sir., 83, I, 357. — Req., 15 fév. 1893 ; D., 93, I, 292 ; S., 94, I, 149. — Cass. Civ., 14 décembre 1896 ; D. P., 98, II, 257. — Sir., 98, I, 97. — Civ., 8 déc. 1902 ; D., 03, I, 257 ; S., 04, I, 97. — Req., 17 mai 05 ; D., 08, I, 329. — Req., 5 mars 1907 ; D., 08, I, 209 ; S., 09, I, 46. — Req., 2 fév. 1914 et 9 fév. 1921 ; Civ., 17 déc. 1924 ; D. P. 26 I, 151. — Bull. civ., 1924, n° 197, p. 358. — Civ., 26 oct. 1926 ; D. H., 1927, 4 ; S., 1927, I, 235.

Licite ou illicite, indispensable ou non au fonctionnement de l'œuvre, la stipulation d'apport n'est pas, d'après la loi du 1^{er} juillet 1901, de l'essence du contrat d'association et elle constitue, dès lors, une disposition juridiquement indépendante de ce contrat.

Il n'existe entre l'apport et le contrat qu'une dépendance de fait et non un lien de droit ; les deux dispositions, constitution d'association et stipulation d'apport, sont peut-être « liées entre elles dans l'intention des parties », mais, considérées *in abstracto*, « elles ne constituent pas les éléments corrélatifs et nécessaires d'un contrat principal ». En définitive, et pour reprendre les termes mêmes du critérium de M. le Conseiller Pilon, l'apport à une association est une « disposition qui peut être éliminée de l'acte constitutif sans que l'opération juridique cesse d'être complète en elle-même ».

Ainsi, le droit fixe de 22 fr. 50 s'applique seulement à l'écrit qui constate la formation de l'association. Il ne couvre que les dispositions de l'acte qui, au point de vue juridique et non pas seulement dans l'intention des parties, constituent les éléments essentiels et nécessaires du contrat d'association, telles que les clauses portant sur son but, sa durée, son fonctionnement, ses modalités. Conformément au principe de l'article 11 de la loi de Frimaire, la stipulation d'apport a, en droit fiscal, le caractère de disposition indépendante passible, selon sa nature, d'un droit particulier.

C'est d'ailleurs l'avis formellement exprimé par M. Gény ⁽³⁸⁾ « ... le droit fixe s'applique à l'écrit qui, « dans son ensemble, constate la formation d'une association et ne couvre que les dispositions de cet « écrit qui constituent les éléments essentiels du contrat d'association. D'où il résulte que la stipulation « d'apport, qui ne fait pas partie de ces éléments essentiels, constitue une disposition indépendante au « sens de l'article 11 de la loi du 22 Frimaire « An VII... ».

L'argument présenté par M. Maguéro, au « Journal des Sociétés » ⁽³⁹⁾, ne peut être retenu qu'en ce qui concerne la clause par laquelle un associé s'engage à verser une cotisation, apport successif de jouissance, qui ne lui confère que des droits temporaires ⁽⁴⁰⁾.

Ajoutons que par application de l'article 5 du décret du 30 octobre 1935, le contrat constitutif d'association n'est plus soumis au droit fixe de 22 fr. 50 toutes les fois qu'il contient un apport assujetti à un droit proportionnel.

(38) Note sous l'arrêt du 20-1-1930 : S., 1930, I, 281.

(39) J. S., art. 4075. Voir supra, chap. II, § 4.

(40) Rapp. HARDOIN, *op. cit.*, n° 56.

SECTION IV

LE DROIT FIXE DES ACTES INNOMES N'EST PAS APPLICABLE

La doctrine suivie par la jurisprudence ⁽⁴¹⁾ admet généralement que les apports aux associations entraînent un mouvement de valeurs. Elle estime que le droit fixe des actes innommés est seul exigible puisqu'aucune disposition de la loi de Frimaire ni d'une loi postérieure ne les a soumis expressément à l'impôt. Pour aboutir à la même conclusion, M. Maguéro tire argument de l'opinion de M. le Conseiller Pilon, d'après lequel le texte de l'article 68, §1, n° 51 de la loi de Frimaire « a, en quelque sorte, la valeur d'une « disposition interprétative des articles 3 et 4 de la « loi de Frimaire. Il montre qu'aux yeux du législa- « teur, il ne suffit pas qu'un acte comporte un mou- « vement de valeurs pour donner ouverture à un « droit proportionnel, il faut qu'il y ait une disposi- « tion formelle de la loi visant cet acte et lui appli- « quant un droit proportionnel » ⁽⁴²⁾.

Cette argumentation ne peut être approuvée.

Les articles 2, 3 et 4 de la loi du 22 Frimaire An VII sont ainsi conçus :

Article 2. — « Les droits d'enregistrement sont fi-

(41) Dans ce sens P. GUYOT, F. GENY et surtout MAGUÉRO, dans leurs études analysées Supra chapitre 2, Section 1. Cet argument a été retenu par les tribunaux d'Avesnes, Rethel et de Nancy. Voir Supra Section I § 3.

(42) *Op. cit.*, n° 152 bis.

« xes ou proportionnels, suivant la nature des actes
« et mutations qui y sont assujettis ».

Article 3. — « Le droit fixe s'applique aux actes
« soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires qui
« ne contiennent ni obligation, ni libération, ni con-
« damnation, collocation ou liquidation de sommes
« et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit
« ou de jouissance de biens meubles ou immeubles.
« Il est perçu aux taux réglés par l'article 68 de la
« présente ».

Article 4. — « Le droit proportionnel est établi pour
« les obligations, libérations, condamnations, colloca-
« tions ou liquidations de sommes et valeurs, et pour
« toute transmission de propriété, d'usufruit ou de
« jouissance de biens meubles et immeubles, soit
« entre vifs, soit par décès. Ses quotités sont fixées
« par l'article 69 ci-après :

Les travaux préparatoires qui ont accompagné
l'élaboration de la loi montrent bien quelle a été l'in-
tention du législateur de l'An VII : « Le projet, expo-
« se Duchatel dans son rapport au Conseil des Cinq
« Cents (séance du 6 Fructidor An VII), embrasse
« selon leurs distinctions naturelles le droit fixe et le
« droit proportionnel, et, il applique méthodiquement
« l'un et l'autre, suivant les espèces, aux actes et aux
« mutations soumis à l'enregistrement. D'abord, pour
« pouvoir faire une juste application et ne pas frap-
« per du droit proportionnel ce qui ne doit être assu-
« jetti qu'au droit fixe, la Commission s'est attachée à
« ce principe que tout ce qui n'oblige, ni libère, ni
« ne transmet, ne peut donner lieu au droit propor-

« tionnel... Nous avons entendu par droit fixe le prix
« de la formalité de l'enregistrement pour les actes
« qui ne sont pas de nature à donner lieu au droit
« proportionnel... Le droit proportionnel est d'une
« nature plus étendue que le droit fixe. Tout acte qui
« contient obligation, libération ou transmission de
« biens meubles et immeubles y est assujetti ».

Cretet n'est pas moins catégorique quand il déclare, dans son rapport au Conseil des Anciens (séance du 17 Brumaire An VII) : « Les articles 2, 3 et 4 contiennent une déclaration des principes sur lesquels repose le système de la contribution. Les droits d'enregistrement se divisent en deux natures ; le droit fixe et le droit proportionnel.

« Le droit fixe est appliqué à la classe nombreuse
« d'actes civils, judiciaires et extrajudiciaires, définis seulement par l'espèce des conventions qu'ils contiennent, et sans considération pour la valeur intrinsèque de ces conventions. Pour que ces actes ne soient soumis qu'au droit fixe, il faut qu'ils ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, ni collocation, ni liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles.

« Le droit proportionnel comprend, au contraire, tous les actes qui forment exception au droit fixe, et dont nous venons de désigner les espèces.

« Pour préciser encore plus la définition respective du droit fixe et du droit proportionnel, on peut dire : que l'universalité des actes est soumise au droit d'enregistrement ; que ce droit est proportion-

« nel sur la valeur de toutes les mutations et que ce
« droit est fixe sur tous les autres actes. Ce principe
« n'est point une découverte; il était la base de notre
« législation ».

On ne peut objecter que l'apport à une association n'étant tarifé par aucun texte spécial des lois d'enregistrement, doit, par suite, être soumis au droit fixe des actes innomés édicté par l'article 68, § 1, n° 51 de la loi de Frimaire. Il était impossible au législateur de prévoir toutes les conventions auxquelles peuvent donner lieu les relations sociales entre les individus et, cependant, il était utile, d'après le principe d'égalité répartition de l'impôt, qu'aucune des conventions visées par la loi n'échappât au tarif, ce qui serait nécessairement arrivé si une disposition générale n'était venue suppléer le défaut de dénomination de chaque convention. L'article 68 de la loi du 22 Frimaire An VII a rempli cette condition.

Le législateur, après avoir tarifé au droit fixe de 1 franc, aujourd'hui 22 fr. 50, dans les 50 premiers numéros du § 1^{er} de l'article 68 un grand nombre de conventions, ajoute, n° 51, « et généralement tous les
« actes civils, judiciaires ou extrajudiciaires qui ne
« se trouvent dénommés dans aucun des paragra-
« phes suivants, ni dans aucun autre article de
« la présente, *et* qui ne peuvent donner lieu au droit
« proportionnel ».

Cet article signifie que tout acte qui, n'étant pas sujet au droit proportionnel, n'est pas nommément tarifé à un droit fixe quelconque, est assujetti au droit fixe de 22 fr. 50, à moins qu'il ne se trouve formellement exempt de la formalité ou du droit par une

disposition spéciale de la loi⁽⁴³⁾. Ainsi le contrat constitutif d'association qui n'a été spécialement visé par aucune loi d'enregistrement, rentre nécessairement dans la catégorie des actes innomés et donne, par suite, ouverture au droit fixe de 22 fr. 50 par application de l'article 68, §1, n° 51.

Le sens de cet article est mis en lumière par le texte même du projet de la loi du 22 Frimaire An VII ; l'article 86, § 1, n° 43 dispose en effet « qu'il sera
« perçu un droit fixe de 1 franc pour tous les actes
« généralement quelconques, soit civils, soit judiciai-
« res ou extrajudiciaires, qui ne portent ni obliga-
« tion, ni libération, ni transmission de biens meu-
« bles ou immeubles *et* qui ne sont dénommés dans
« aucun autre article de la présente ».

La conjonction *et* annonce une deuxième condition à satisfaire, et l'article 68, § 1, n° 51 doit être compris dans le sens suivant : « pour qu'une opération juridi-
« que donne ouverture au droit fixe des actes inno-
« més, il faut :

« 1° Qu'elle ne se trouve désignée dans aucun au-
« tre texte de la loi fiscale, et, 2° qu'elle ne puisse
« donner ouverture au droit proportionnel ».

M. le Conseiller Pilon interprète l'article dans le sens que le législateur lui aurait donné s'il avait écrit
« sont soumis au droit fixe... les actes... qui ne se
« trouvent dénommés dans aucun des paragraphes
« suivants, ni dans aucun autre article de la présente

(43) Répertoire général de l'Enregistrement de GARNIER : v°
Acte innomé n° 2 et 3.

« et qui *n'étant pas tarifés spécialement par la loi* ne
« peuvent, par suite, donner lieu au droit proportion-
« nel ».

Si cette interprétation était exacte, elle aurait pour résultat de rendre inutile le dernier membre de phrase, l'article conservant toute sa portée dans la rédaction suivante : « ... sont assujettis au droit fixe
« de 22 fr. 50... généralement tous les actes... qui ne
« se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes
« suivants ni dans aucun autre article de la pré-
« sente ».

Mais il est impossible de ne pas tenir compte d'une partie du texte légal : aussi, croyons-nous, malgré toute l'autorité qui s'attache à l'opinion du savant auteur, que son argumentation ne peut être retenue.

Sans doute, l'article 4 de la loi du 22 Frimaire An VII ne suffit pas à imposer un acte juridique au droit proportionnel ; la perception de ce droit suppose l'existence d'un texte édictant le tarif applicable (article 69 de la loi). Or, aux termes de l'article 11 *in fine* de la loi de Frimaire, « la quotité du droit dû
« sur chaque disposition indépendante est détermi-
« née par l'article de la loi dans lequel la disposition
« se trouve classée ou auquel elle se rapporte ». On en conclut, sans pour cela porter atteinte aux principes d'interprétation des lois d'enregistrement que, toutes les fois qu'une convention présente les caractères essentiels d'un contrat tarifé, elle donne ouverture au droit fixé pour ce contrat.

Ainsi, les dations en paiement, les constitutions de rente au moyen d'immeubles, les transactions portant

sur un immeuble sont passibles du droit de mutation à titre onéreux quoique non expressément désignées dans la loi du 22 Frimaire An VII ; toutes ces opérations juridiques présentent avec la vente le caractère commun d'opérer une mutation imposable et de fournir à celui qui transmet l'immeuble une contre-partie en retour : libération, service d'une rente, abandon de droits. Elles rentrent, par suite, dans la catégorie de transmissions immobilières entre vifs, visée par l'article 69, § 5, 1^{er} : « les adjudications, ventes, re-
« ventes, cessions, rétrocessions... *et tous autres actes*
« soit civils soit judiciaires, *translatifs de propriété à*
« *titre onéreux* » (44). Et il en est de même des apports d'immeubles aux associations, sauf à leur appliquer l'article 69, § 8, 1^{er}, lorsqu'ils ont lieu à titre gratuit.

En résumé, bien qu'ils ne se trouvent pas atteints nominativement par un article du tarif, les apports de biens à une association déclarée doivent être assujettis au droit proportionnel, dès lors qu'il y a cause génératrice de ce droit, c'est-à-dire opération translatrice de propriété à titre onéreux au sens de l'art. 69, § 5-1^{er} de la loi du 22 Frimaire An VII, ou mutation entre vifs à titre gratuit visée par l'art. 69, § 8 1^{er} de la loi. Il n'y a qu'une hypothèse où le droit fixe des actes innomés est exigible, c'est celle où l'apport présente les caractères juridiques du prêt à usage qui n'a été nommé tarifé par aucune dispo-

(44) R. CASSIN à son Cours. En employant l'expression... « et tous autres actes... » le législateur de l'an VII a voulu atteindre toutes les mutations de propriété à titre onéreux. Rapp. T. A., v^o Enregistrement n^o 32 et D. E., v^o Contrat n^o 17. — Jacques FRI-MOSE, étude précitée, chapitre II, section I.

sition des lois fiscales, et qui n'emporte pas une mutation de jouissance soumise au droit proportionnel. Dans ce cas, le droit de 22 fr. 50 est seul exigible en vertu de l'art. 68, § 1, n° 51, de la loi de Frimaire.

SECTION 5

LA THEORIE DE LA MUTATION CONDITIONNELLE DES APPORTS EN SOCIETE EST INAPPLICABLE

Les apports purs et simples en société réalisant une transmission immédiate au profit de l'être moral auraient dû être soumis à la perception du droit proportionnel par application des principes qui viennent d'être énoncés tout comme les apports à titre onéreux rémunérés par des valeurs soustraites aux risques sociaux.

C'est d'ailleurs ce que décidait l'ancien droit et ce que le droit intermédiaire avait admis d'une manière plus atténuée ⁽⁴⁵⁾.

Or, l'article 68, § 3, n° 4 de la loi du 22 Frimaire An VII a décidé que le droit fixe serait seul perçu sur « les actes de société qui ne portent ni obligation, « ni libération, ni transmission de biens meubles et « immeubles » entre les associés ou autres personnes. Ce droit couvre toutes les clauses essentielles à la formation du contrat de société et principalement

(45) GARNIER, *op. cit.*, v° Société, n° 109.

les stipulations d'apports, dès lors qu'elles sont faites purement et simplement, c'est-à-dire en échange d'une part de droits sociaux et sans équivalent à fournir par la société. Il a été, il est vrai, transformé successivement en un droit gradué (loi du 28 février 1872, art. 1^{er}, n^{os} 1 et 2) et en un droit proportionnel au montant des apports (loi du 28 avril 1893, art. 19). Mais le droit proportionnel actuellement applicable n'est pas un droit de mutation et ne suit pas les règles particulières à ce dernier droit ; il se substitue purement et simplement au droit fixe édicté par la loi de Frimaire, sans aucune modification dans la nature du droit ni dans les conditions générales d'exigibilité et de perception ⁽⁴⁶⁾.

C'est dans le but de faciliter le développement du commerce et de l'industrie que la législation fiscale a dérogé au profit des sociétés à la règle générale inscrite dans l'art. 4 de la loi du 22 Frimaire An VII. Comme la mise en commun de certains biens est, pour toute société, une condition d'existence, le prélèvement d'un impôt sur cette mise aurait eu pour résultat de diminuer le capital social, au moment même où la société a un besoin plus pressant de ses ressources pour créer, en se développant, des richesses nouvelles qui contribuent à l'augmentation de la matière imposable ; il était donc de l'intérêt du Trésor de ménager, par de sages immunités, les

(46) Voir le mémoire de l'Administration dans le pourvoi qui a donné lieu à l'arrêt de la Chambre civile de la Cour de Cassation du 20 janvier 1930. — R. E., 9196.

capitaux et les entreprises, qui sont des instruments de production (47).

Le rapporteur de la loi du 28 février 1872 qui a institué le droit fixe gradué s'exprime ainsi : « La
« loi s'occupe d'abord des actes de société qui ne
« contiennent ni obligation, ni libération, ni trans-
« mission de biens meubles ou immeubles entre les
« associés ou autres personnes. D'après la loi actuelle,
« l'acte de société est assujetti à un droit fixe de 5 fr.
« Qu'on ait fait dans la société un apport d'une
« valeur de 100 fr. ou d'une valeur de un million, le
« droit est toujours de 5 fr. A la rigueur, on aurait
« pu exiger un droit de mutation mobilier ou immo-
« bilier sur le montant des apports sociaux, car l'ap-
« port dans une société entraîne en réalité, si ce n'est
« au point de vue du droit fiscal, une véritable trans-
« mission de propriété ; c'est pour favoriser la créa-
« tion des associations (sociétés) que la loi de l'An VII
« a accordé cette immunité aux sociétés. La Com-
« mission pense, comme le gouvernement, qu'il con-
« vient de maintenir les facilités accordées aux
« associations de capitaux ; mais elle est d'avis,
« néanmoins, qu'il y a lieu de tenir compte, pour la

(47) Cf. la requête présentée par l'Administration à la Cour de Cassation dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 28 décembre 1870 (S., 1871, I, 36). Rapp. WAHL, Note sous Cass., 4 août 1909 précitée. On a soutenu que le législateur de l'an VII n'avait pas reconnu le caractère translatif des apports en société. Il résulte, en effet, du rapport de DUCHATEL que l'apport en société « est attributif ou déclaratif de propriété ou de jouissance ». Nous croyons que les travaux préparatoires de la loi prouvent simplement qu'à cette époque la notion de personnalité morale n'était pas encore nettement dégagée.

« fixation de la taxe, de l'importance des apports.
« C'est pour répondre à cette double considération
« que le projet de loi propose d'assujettir ces actes
« non à un droit proportionnel, mais à un droit
« gradué dont la quotité sera déterminée par le mon-
« tant des apports sociaux » (48).

La Cour de Cassation a interprété cette dérogation au droit commun comme un ménagement destiné à ne pas entraver par de trop lourdes charges la formation des sociétés ; ce ménagement se traduit en fait par une simple suspension du droit de mutation qui devient exigible lorsque l'apport est attribué, en fin de société, à un associé autre que l'apporteur ; il n'y a immunité définitive que si cet apport est repris par son auteur.

En effet, dans la théorie qui a prévalu en jurisprudence (49), la mutation résultant de l'apport, au

(48) D. P., 1872, IV, 13 ; T. A., v° Société, n° 157.

(49) Cette théorie repose sur le passage suivant des œuvres de POTHIER : « Si, par le partage que nous faisons d'une communauté
« qui est composée d'héritages que nous y avons mis chacun et
« d'autres que nous avons acquis pour le compte de la société,
« les héritages qui tombent dans mon lot sont ceux que j'y ai
« apportés par notre contrat de société, ils seront censés n'avoir
« jamais cessé de m'appartenir en entier. Le contrat de société que
« j'ai fait avec vous, par lequel je les ai mis en communauté, ne
« vous y a donné qu'un droit conditionnel, dépendant de l'évène-
« ment du partage, pour le cas seulement auquel, par le partage,
« ils tomberaient dans votre lot ; l'évènement du partage ayant
« fait manquer la condition, vous êtes censé n'y avoir jamais eu
« aucun droit et n'avoir pu, par conséquent, les hypothéquer à
« vos créanciers. Si ce sont les héritages que vous avez mis en
« communauté qui échéent dans mon lot, ils sont censés avoir
« composé ma part dans la communauté dès le temps du contrat
« de société dans lequel vous les avez mis. Je suis censé les avoir
« acquis de vous en entier dès ce temps par le contrat de société,
« dès l'instant de ce contrat et non pas seulement par le par-
« tage ». (POTHIER, Société Ch. IX, § 4, n° 179).

lieu de s'opérer immédiatement au profit de la société comme en droit civil, est censée, en droit fiscal, s'effectuer conditionnellement pour le moment où sera partagée la société dissoute au profit de celui des associés qui deviendra attributaire du bien apporté. C'est l'événement du partage qui fixe rétroactivement l'état de la propriété. Si, par l'effet de ce partage, l'apport est placé dans le lot de l'apporteur, celui-ci est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire et aucun droit de mutation ne doit être perçu ; si, au contraire, l'apport passe, au moment du partage, sur la tête d'un associé autre que l'apporteur, il s'opère une mutation qui est réputée dériver de l'acte de société et remonter rétroactivement au moment de la formation de l'être social et il y a lieu à perception du droit proportionnel de vente ⁽⁵⁰⁾.

L'arrêt de la Chambre Civile du 27 janvier 1882 formule nettement la doctrine de la mutation conditionnelle, en disant : « chaque associé est censé retenir conditionnellement son apport jusqu'à l'événement du partage ; mais si, lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté » ⁽⁵¹⁾.

« Attendu », porte encore l'arrêt des Chambres réunies du 22 décembre 1904, « que toute mutation de

(50) R. CASSIN à son Cours. PILON, *op. cit.*, n° 573 et s. — R. E., 8134.

(51) D. P., 1883, I, 169.

« propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel en vertu du principe général posé dans l'article 4 de la loi du 22 Frimaire An VII; Attendu que c'est par une disposition favorable édictée dans l'intérêt de la formation des sociétés que l'article 68, § 3, n° 4 de ladite loi, n'a soumis qu'à un droit fixe les actes de société purs et simples, dans lesquels un associé apporte comme mise sociale la propriété d'un immeuble; mais que, si à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive étant ainsi réalisée, le principe général doit recevoir son application et le droit proportionnel non encore perçu doit être acquitté » (52).

On a songé à appliquer aux associations la théorie de la mutation conditionnelle des apports en société : cette thèse, présentée par M. Hardoin, a été admise par les Tribunaux d'Avesnes et de Nancy et rejetée par celui de Lyon (53). Pour la repousser, on peut faire valoir les arguments suivants :

1° Les motifs sur lesquels la Cour de Cassation s'est fondée pour établir sa théorie ne se retrouvent pas en matière d'associations. Les biens apportés en société vont être productifs de richesses nouvelles destinées à être distribuées, tandis qu'il en est autrement pour les biens apportés en association. Dès lors, il est impossible d'appliquer à celles-ci une jurispru-

(52) D. P., 1905, I, 209. Voir notamment les conclusions du Procureur Général BAUDOUIN.

(53) Chap. I, Section 3.

dence de faveur qui n'a pas d'autre but que de faciliter le développement des sociétés.

2° Au surplus, quel que soit le véritable motif du régime édicté par le législateur de l'An VII, pour les actes de société qui ne renferment que des apports purs et simples, que l'exemption du droit proportionnel résulte du désir de faciliter le développement du commerce et de l'industrie ou que l'acte d'apport en société ait été considéré à l'époque de la loi de Frimaire comme déclaratif et non comme translatif de propriété, les dispositions légales qui soumettent les actes de société à un droit proportionnel réduit constituent manifestement une dérogation au droit commun, résultant de l'article 4 de la loi du 22 Frimaire An VII.

Or, si, en matière fiscale, les raisonnements par analogie sont sévèrement prohibés et s'il n'est, sous aucun prétexte, permis d'étendre une disposition d'un cas prévu à un cas qui ne l'est point, cette interdiction s'impose *a fortiori* quand il s'agit d'une exemption à la loi organique de l'impôt d'enregistrement. Les exceptions sont essentiellement de droit strict et elles doivent être, par conséquent, restreintes dans les termes mêmes des textes qui les établissent (54).

3° Les règles qui gouvernent la liquidation et la dévolution des biens à la dissolution ne sont pas les mêmes pour la société et pour l'association.

(54) PILON, *op. cit.*, n° 42. Voir le mémoire de l'Administration précité.

L'article 15 du décret du 16 août 1901 interdit à l'assemblée générale d'attribuer aux associés, en dehors « de la reprise des apports, une part quelconque des biens de l'association ». Beaucoup d'auteurs ⁽⁵⁵⁾ considèrent que le partage du fonds social, but poursuivi par les membres d'une société, est contraire à la nature même de l'association telle qu'elle a été conçue par le législateur de 1901. D'autres ⁽⁵⁶⁾ contestent la légalité de l'article 15 du décret. Quoi qu'il en soit de cette controverse, et même si l'on admet que la loi du 1^{er} juillet 1901 a laissé toute liberté aux statuts pour régler la dévolution du patrimoine de l'association, il reste certain que les apporteurs ne détiennent sur l'actif de la collectivité aucun droit comparable à celui des associés dans le patrimoine de la société. S'ils peuvent prétendre à une quote-part de l'actif social, ce n'est pas en qualité d'apporteurs, mais en tant qu'adhérents du groupement au jour de sa dissolution. L'apport, à la dissolution de l'association, est attribué à son auteur ou à une autre association poursuivant le même but ; sauf disposition exceptionnelle contenue dans les statuts, il ne peut être mis dans le lot d'un de ses coassociés ⁽⁵⁷⁾. Dès lors que cet événement ne peut se

(55) TROUILLOT et CHAPSAL, *op. cit.*, p. 147. — PICHAF, *op. cit.*, p. 181. — GRUMBACH, *op. cit.*, p. 62. — SALEILLES, *op. cit.*, p. 396.

(56) A. COLIN et CAPITANT, t. II, n° 798. — RIVET, *op. cit.*, p. 159. — HEBRARD « du sort des biens d'une association en cas de dissolution », p. 72. — PEROUSE : « Les biens des associations et des congrégations dissoutes sont-ils des biens sans maître », p. 87. — PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. XI, n°s 1097 et 1098. — MICHOD, *op. cit.*, t. II, n° 371 et suivants.

(57) PLANIOL et RIPERT, t. XI, *loc. cit.*, n° 1097. — THALLER et PERCEROU, *Traité élémentaire de droit commercial*, t. I, n° 231. HOUPIIN et BOSVIEUX, t. I, n° 33 *in fine*.

réaliser, on doit conclure que la théorie de la mutation sous condition suspensive des apports en société est inapplicable aux apports aux associations. On verra, d'ailleurs, *infra*, section 8, que la transmission opérée par l'apport paraît faite à terme extinctif incertain et non sous condition résolutoire ⁽⁵⁸⁾.

SECTION 6

LA NULLITE DONT L'APPORT PEUT ETRE ENTACHE EST SANS INFLUENCE SUR L'EXIGIBILITE DE L'IMPOT

La nullité dont une opération juridique est entachée n'empêche pas, en effet, la perception des droits d'enregistrement sans qu'il y ait à distinguer entre les nullités d'ordre public et les simples causes d'annulabilité. C'est là une règle d'exigibilité des droits admise par la doctrine et une jurisprudence constante.

Il n'en a pas toujours été ainsi et notre ancien droit public a connu le principe inverse résumé dans la maxime : « *ex contractu nullo nulla debentur* » « *laudimia* ». « *Consuetudo*, dit Dumoulin ⁽⁵⁹⁾ » « *loquens de venditione vel mutatione, intelligitur*

L'art. 14 du contre-projet de l'abbé Lemire aurait permis, semble-t-il, l'attribution du bien apporté à un associé autre que l'apporteur. Mais, cette proposition a été repoussée.

(58) L'application aux associations de la théorie de la mutation conditionnelle des apports en société a été repoussée par MM. MAGUÉRO et J. FRIMOSE. Cf. *supra*, chap. 2, section 1, §§ 1 et 4.

(59) Des Fiefs § 33, n° 32 et suivants.

« *de valida gabellae non debentur ex contractibus*
« *nullis, aut invalidis* ». « *Indefinitum theorema*
« *traditur, écrit d'Argentré* ⁽⁶⁰⁾ *quoties de contractu*
« *lege, aut consuetudine inducitur gabella, de con-*
« *tractu valido et qui jure consistat intelligi. De his*
« *qui nulli sunt, nec rem, nec appellationem, nec*
« *effectum convenire, nec tales dispositiones his*
« *congruere* ».

Les premiers commentateurs de la loi de Frimaire, MM. Championnière et Rigaud, s'expriment ainsi :

« La loi civile reconnaît deux espèces de nullités :
« 1° Celles qui sont prononcées elles-mêmes, *ipso*
« *jure*, on les appelle nullités de droit ou de plein
« droit. 2° Celles qui sont prononcées immédiate-
« ment par le ministère du juge et par voie d'action...

« Cette grande division des actes vicieux que la
« loi consacre et que les auteurs reconnaissent, nous
« semble propre à déterminer la limite de l'exigibi-
« lité du droit d'enregistrement. C'est en effet à
« l'égard des actes nuls de plein droit qu'il est vrai
« de dire que ce qui ne produit pas d'effet légal ne
« peut pas produire d'impôt... A l'égard des actes
« simplement sujets à l'action en nullité ou en rescis-
« sion, la solution ne doit plus être la même ; ceux-là
« existent, et avec eux la convention dont ils font
« preuve... Une considération nous semble détermi-
« nante pour les soumettre à la perception propor-
« tionnelle, c'est qu'ils jouissent d'une exécution pro-
« visoire...

(60) Des droits du prince, art. 59, n° 2.

« Cette distinction, nous la trouvons toute tracée
« dans notre matière même. D'Argentré, d'accord
« avec Dumoulin, l'ont établie ; ces deux auteurs
« avaient posé les bases de notre droit fiscal et la
« jurisprudence s'en est rarement écartée...

« C'est donc avec une conviction profonde et en
« nous croyant fondés sur ce que la logique de l'in-
« terprétation des lois a de plus positif, que nous
« voyons dans les dispositions que nous venons de
« citer la preuve que les lois actuelles supposent la
« règle que le droit proportionnel n'est pas dû sur
« les actes nuls et la distinction à faire entre les
« actes nuls de plein droit et ceux qui sont seulement
« sujets à l'action en nullité ou en rescision » (61).

Dans les premières années qui suivirent la promul-
gation de la loi du 22 Frimaire An VII, la Cour de
Cassation fut hésitante sur la question de savoir si
l'on devait acquitter l'impôt à l'occasion des actes
atteints d'une nullité absolue. On trouve même, dans
un arrêt du 24 Germinal An X, cet attendu « qu'un
« acte nul et non avenu n'a pu engendrer aucun
« droit », et quelques décisions postérieures semblent
confirmer cette interprétation (62). Mais le principe
contraire n'a pas tardé à prévaloir, et par une série
non interrompue d'arrêts, la Cour de Cassation a
reconnu que l'Administration n'est pas juge de la
validité des actes qui sont volontairement présentés

(61) Traité des droits d'enregistrement, t. I, n° 242 et s.

(62) Arrêt des 14 juillet 1807 ; S., 1807, I, 374 et 13 avril 1815.

à l'enregistrement ou pour lesquels cette formalité est obligatoire ⁽⁶³⁾.

Cette règle d'exigibilité des droits d'enregistrement se rattache à la notion d'apparence qui autorise la Régie à percevoir l'impôt, dès lors qu'il y a une présomption suffisante de l'existence d'un fait juridique enregistrable ⁽⁶⁴⁾. En droit fiscal, la condition nécessaire et suffisante pour qu'il y ait fait générateur de l'impôt, c'est l'existence d'une opération juridique.

La nullité n'existant jamais de plein droit et les actes nuls restant efficaces tant que leur annulation n'en a pas été prononcée par le juge, l'impôt est exigible sur l'acte, quel que soit le caractère de la nullité qui l'entache ⁽⁶⁵⁾.

M. le Conseiller Pilon s'exprime ainsi : « La nullité
« n'empêche pas la perception du droit d'enregis-
« trement auquel l'acte est assujetti d'après sa nature,
« qu'il s'agisse d'une nullité relative ou d'une nullité
« absolue ou d'ordre public, d'une nullité de fond ou
« de forme. La nullité, quels qu'en soient la cause
« et le caractère, n'empêche pas que l'impôt soit
« perçu, comme si l'acte était valable » ⁽⁶⁶⁾.

Dès lors, il importe peu, pour la perception de l'impôt, que l'opération juridique d'apport soit nulle

(63) Voir notamment Cass. ch. réunies, 18 janvier 1854. D. P., 1854, I, 112 ; S., 1854, I, 366. — Cass. Civ., 24 mars 1813. — DALLOZ, n° 233. — J. E., 4537. — Cass. Req., 7 décembre 1886 ; D. P., 1887, I, 139 ; S., 1887, I, 433. — Cass. Req., 13 janvier 1890 ; D. P., 1891, I, 111 ; S., 1891, I, 38. — Cass. Civ., 15 février 1854. — D. P., 1854, I, 51 ; S., 1854, I, 272. — Cass. Civ., 14 avril 1913. — J. E., 28927. — R. E., 5743.

(64) R. CASSIN à son Cours, 1931-32.

(65) Rappr. AUBRY et RAU 5^e éd., t. I, § 37, p. 184.

(66) *Op. cit.*, n° 519.

ou annulable et il faut rejeter l'argument présenté par M. Pierre Guyot qui avait été admis par le Tribunal de Laon dans son jugement du 5 juin 1935 (67).

SECTION 7

LE DROIT EXIGIBLE EST CELUI DE MUTATION A TITRE ONEREUX OU DE DONATION SELON LE CARACTERE JURIDIQUE DE L'APPORT

L'apport constitue un fait juridique soumis à l'impôt lorsqu'il a pour objet un droit immobilier ou quand, portant sur un meuble, il est constaté dans un acte obligatoirement enregistrable. La stipulation d'apport constitue une disposition indépendante du contrat constitutif d'association qui n'est soumise ni au droit d'apport en société, ni au droit fixe des actes innomés. La théorie de la mutation conditionnelle des apports en société est inapplicable aux apports aux associations. La nullité dont l'apport peut être atteint n'exerce, par ailleurs, aucune influence sur l'exigibilité de l'impôt. Dès lors, le droit à percevoir doit correspondre au véritable caractère juridique de l'opération imposable, lequel dépend essentiellement du but poursuivi par l'apporteur.

Ce qui caractérise l'apport à une association, c'est qu'il est fait en vue d'acquérir et d'exercer des droits dans la direction du groupement, proportionnés à sa valeur.

(67) Voir Supra Chap. 2. Section 1, § 1 et chap. 1. Section 3.

Sans constituer ni une vente, ni une donation, sans perdre, par conséquent, sa nature juridique particulière, l'apport est fait à titre onéreux ou à titre gratuit.

En général, écrit M. Lepargneur ⁽⁶⁸⁾, « l'apport à
« une association est réalisé, non pas à titre gratuit,
« mais bien en considération des avantages que l'ap-
« porteur espère retirer de son acte. L'apport d'im-
« meuble est parfaitement légitime, alors qu'il y a
« une certaine équivalence approximative entre le
« sacrifice ainsi consenti et la contrepartie espérée ».

Mais nous croyons qu'il est préférable d'appliquer la règle suivante qui a été dégagée de la jurisprudence de la Chambre Civile de la Cour de Cassation : toutes les fois que l'apporteur stipule, en contre-partie de son apport, un avantage équivalent à celui qu'il procure à l'association, la mutation de l'objet apporté a lieu à titre onéreux.

Par contre, lorsque l'apporteur ne retire pas de l'association un avantage d'une valeur équivalente à celle de l'apport, la mutation a lieu à titre gratuit.

Pour déterminer le caractère gratuit ou onéreux d'un contrat, « il faut apprécier chaque opération
« juridique dans son ensemble, c'est-à-dire à la fois
« dans ses éléments matériels, en vérifiant l'exis-
« tence et l'importance relative des deux contre-
« prestations, et dans ses éléments psychologiques,
« en tenant compte de l'intention libérale d'un des

(68) PLANIOL et RIPERT, Contrats Civils, t. XI, n° 1113. Voir également les auteurs cités en note à l'introduction.

« contractants et plus généralement du but poursuivi en commun.

« Il faut aussi envisager l'opération en se référant aux rapports juridiques antérieurs ou futurs des parties. L'avantage en vue duquel un contractant est réputé conclure à titre onéreux, n'est pas forcément économique, immédiat et certain. Il peut être moral, aléatoire, passé ou futur. Il peut même être présumé par le législateur » (69).

Il y a là avant tout une question de fait qui ne peut être résolue que par la recherche du but poursuivi par l'apporteur et par la comparaison entre le droit apporté et les avantages retirés de l'association, la valeur de l'apport étant établie compte tenu de l'étendue du droit transmis et de la durée du dessaisissement consenti par l'apporteur.

a) Nous avons vu dans les espèces soumises récemment aux Tribunaux que les apports faits aux associations constituaient des mutations à titre gratuit. Nous avons trouvé réunis les deux éléments intentionnel et matériel qui caractérisent la donation : le premier consiste dans la volonté de la part de l'apporteur de gratifier l'association, sans recevoir de contre-partie, en vue d'assurer la vie de l'œuvre. Les motifs qui déterminent l'apporteur à faire un apport sont peut-être égoïstes, mais ils n'altèrent pas le caractère gratuit de la stipulation. Le second élément consiste dans la transmission de valeurs sans une

(69) PLANIOL et RIPERT, *Op. cit.*, t. VI, Obligations n^{os} 37 et 39.

contre-partie équivalente. Dans un apport à une association, l'appauvrissement de l'apporteur est certain ; il abandonne pour une durée indéterminée un droit de propriété ou de jouissance sur les biens apportés. Souvent cet abandon n'est compensé par aucun avantage équivalent qui trouverait sa cause dans la transmission. A l'opposé, l'association s'enrichit des valeurs qui restent dans son patrimoine. Cet enrichissement n'est pas sans cause ; il a été voulu par l'apporteur et il est la conséquence directe et immédiate de son appauvrissement⁽⁷⁰⁾. Ainsi, quand il a lieu à titre gratuit, l'apport est fait non seulement en vue d'acquérir des droits sociaux, mais encore afin d'assurer le fonctionnement de l'œuvre. Dès lors, il peut être traité comme une donation entre vifs pour la perception du droit proportionnel exigible à raison de la mutation qu'il opère ou de l'acte qui le constate.

b) Un simple intérêt moral ne peut pas être considéré comme une contre-partie suffisante de l'appauvrissement volontairement consenti. Cependant, il n'y a pas mutation à titre gratuit dans le cas où l'apporteur sans recevoir d'avantages matériels, retire de l'association un avantage économique. Ainsi, il a été jugé que l'acte par lequel le propriétaire d'un lotissement cède une partie de son terrain à une société sportive pour établir un terrain de jeu ou à une association diocésaine pour y construire une chapelle, est à titre onéreux, car le lotisseur peut escompter de

(70) Rappr. PLANIOL et RIPERT, t. V, Donations et testaments, n° 312 et suivants et notamment n° 315. Sur la relativité de la notion de libéralité ; voir n°s 333 et suiv.

la présence d'un terrain de sport ou d'une chapelle une plus-value pour ses autres terrains ⁽⁷¹⁾. En ce sens, la Cour de Cassation a qualifié acte à titre onéreux une prétendue donation de terrain à une commune pour y élever une église dont l'existence devait procurer une plus-value aux terrains voisins dont l'aliénateur restait propriétaire ⁽⁷²⁾.

M. Hardoin donne un exemple d'apport qui revêt le caractère onéreux, à condition toutefois qu'il soit fait pour une durée égale à celle pendant laquelle l'apporteur fera partie de l'association et pourra bénéficier des avantages que celle-ci lui procure : dans une association à but intéressé, telle qu'une association de joueurs de tennis, l'apporteur d'un immeuble « se réservera à la fois une part d'autorité à
« l'assemblée générale qui lui permettra de jouer
« un rôle prépondérant dans la direction du groupement ; il se réservera d'autre part des avantages
« matériels plus importants que les autres joueurs,
« par exemple, en heures de jeu supplémentaires ou
« en cartes d'invitations » ⁽⁷³⁾.

Les statuts confèrent souvent à l'apporteur en contre-partie de son apport la qualité de « membre fondateur à perpétuité » et celle « d'administrateur
« avec voix prépondérante en cas de partage dans
« le conseil, pendant toute sa vie » et un certain nombre de voix dans les assemblées générales. Cette

(71) DEMOGUE, *Journal des notaires et des avocats*, art. 37018, 1932.

(72) Cass. Civ., 19 juil. 1894 ; S., 1894, I, 439.

(73) HARDOIN, *Op. cit.*, n° 83.

formule, proposée par M. Rivet, suffit à caractériser l'apport : elle procure à l'apporteur des droits sociaux très importants dans l'association, mais elle ne suffit généralement pas à elle seule à enlever à l'opération son caractère gratuit (74).

En ce qui concerne les apports en jouissance, on peut admettre que la prise en charge par l'association de la contribution foncière, des primes d'assurances et des grosses réparations, qui incombent normalement au propriétaire d'un immeuble, suffit à écarter le caractère gratuit de l'opération juridique, surtout si, à cette contre-partie matérielle, est jointe la stipulation d'une part d'autorité dans l'association proportionnelle à la valeur de l'apport (75).

En résumé, l'apport à une association n'est pas de son essence à titre gratuit ou à titre onéreux. Dans ce dernier cas, l'apport peut être assimilé, selon son étendue, à une vente ou à un bail, pour la perception du droit proportionnel d'enregistrement.

Les objections présentées par la jurisprudence et la doctrine pour repousser l'exigibilité du droit de donation se ramènent à 5 :

1° La donation ne se présume pas et rien n'établit l'intention libérale de l'apporteur.

2° S'il y a bien appauvrissement de l'apporteur, il n'y a pas enrichissement de l'association, l'apport

(74) Voir au surplus les espèces qui ont donné lieu aux jugements récents et notamment Rethel, 12 avril 1935 ; R. E., 10457 et Avesnes, 22 février 1935, même revue.

(75) MAGUÉRO, J. S., art. préc., p. 521.

étant fait en vue d'un but déterminé poursuivi en commun par les contractants.

3° L'apport n'opère pas le dessaisissement actuel et irrévocable qu'imposent les articles 894 et 944 du Code Civil, la durée de l'association n'est pas illimitée et la loi et le décret de 1901 réservent un droit de reprise à l'apporteur qui, au surplus, participe à la direction et à la gestion de l'œuvre commune.

4° Quand une disposition est susceptible de deux sens, on doit l'entendre plutôt dans celui avec lequel elle peut avoir quelque effet, conformément à l'article 1157 du Code Civil. Or, en considérant que l'apport constitue une libéralité, on est conduit à reconnaître la nullité de l'opération d'apport en raison de l'incapacité pour l'association déclarée de recevoir à titre gratuit et on ne peut prêter aux apporteurs l'intention de s'exposer à cette nullité.

5° L'apport ne constitue pas une donation, mais il rentre dans la catégorie des contrats désintéressés.

Ces objections n'ont qu'une valeur relative ; invoquées dans les espèces soumises récemment aux Tribunaux, elles doivent être repoussées :

1° Il importe peu, en matière de donation, que le caractère gratuit de la convention ne soit pas énoncé par les parties : il suffit que l'intention de libéralité résulte clairement des clauses du contrat et des conditions de la disposition. Il n'est pas nécessaire que les parties aient déclaré leur volonté en termes exprès, la loi n'en ayant point constitué de sacramentels (76).

(76) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, *Traité des droits d'enregistrement*, n° 2212.

La jurisprudence a fait de nombreuses applications de ce principe en matière de donations déguisées. « Attendu » porte notamment un arrêt de la Cour de Cassation du 20 mars 1855 ⁽⁷⁷⁾ « que l'Administration « de l'Enregistrement a le droit et le devoir d'appré- « cier les stipulations des contrats présentés à la « formalité, pour asseoir d'une manière conforme à « la loi les droits dus par les parties contractantes « à raison de ces contrats ».

En matière d'apports aux associations, le droit de donation est exigible si la mutation a lieu à titre gratuit, c'est-à-dire si l'apporteur contracte non pas seulement en vue d'acquérir des droits d'associé, mais aussi en vue d'assurer le fonctionnement de l'œuvre qui l'intéresse.

2° C'est à tort qu'on soutient que l'apport n'entraîne pas un enrichissement de l'association. Sans doute, l'apport en association est fait dans un but déterminé qui répond aux désirs de l'apporteur. Mais la Cour de Cassation décide « que la condition d'un « emploi déterminé de la chose donnée ne change « pas la nature du contrat et n'empêche pas qu'il n'y « ait donation, si cet emploi n'est pas prescrit en vue « d'un avantage équivalent » ⁽⁷⁸⁾.

Comme le fait observer M. Wahl ⁽⁷⁹⁾, « les valeurs « données permettent à la personne morale de rem-

(77) S., 1855, I, 271 ; D. P., 1855, I, 430. Voir au surplus : PILON, *op. cit.*, n° 694 et s. et la jurisprudence citée.

(78) Civ., 8 novembre 1911 ; D. P., 1912, I, 269. — Civ., 19 juil. 1921 et Req., 17 novembre 1922 ; D. P., 1922, I, 73. 4^e et 3^e espèces.

(79) Note au S., 1897, I, 291.

« plir plus complètement son but, de secourir un
« plus grand nombre de pauvres, par exemple, ou de
« les secourir sur une plus vaste étendue du terri-
« toire ; elles augmentent donc ses richesses ».

« Pourquoi », dit M. Geouffre de la Pradelle⁽⁸⁰⁾, en-
visageant l'opération du point de vue de l'établisse-
ment gratifié, « parler ici de charge ? Le service qui
« incombe à la personne morale n'est pas une charge
« pour elle, mais l'objet même de sa mission et
« l'accomplissement de son but ».

« Le plus souvent, dit M. Trasbot, celui qui donne
« ses biens à une personne morale ne veut gratifier
« cette personne que pour créer une œuvre ou un
« service, faire une fondation. Il choisit la personne
« morale qui a dans ses attributions une telle œuvre.
« La donation est alors affectée d'une condition ;
« mais le donataire, en remplissant cette condition,
« use des biens donnés comme il pourrait et devrait
« user des biens qui lui auraient été donnés pure-
« ment et simplement. L'affectation n'altère donc
« pas, dans ce cas, le caractère de la libéralité »⁽⁸¹⁾.

L'apport à une association peut parfois présenter
une analogie avec la fondation qui comporte égale-
ment l'affectation d'un bien à un service déter-
miné⁽⁸²⁾.

Or, il est reconnu que la fondation emporte muta-
tion et la perception des droits d'enregistrement sur
ce contrat est, aujourd'hui, définitivement réglée sui-

(80) Traité théorique et pratique du contrat de fondation (page 155).

(81) PLANIOL et RIPERT *op. cit.*, t. V, n° 332.

(82) Cf. HARDOIN, *op. cit.*, cité Supra Section II, § 4.

vant la distinction que l'on a faite. Si le fondateur trouve dans la convention des avantages équivalents à ceux qu'il procure, le contrat présente un caractère onéreux et il est taxé comme tel. Ainsi, taxait-on comme conventions de louage d'industrie les fondations de messes qui, sous le régime antérieur à la loi du 9 décembre 1905, imposaient à l'établissement du culte des obligations en rapport avec la valeur du capital aliéné ⁽⁸³⁾.

Si, par contre, l'auteur de la fondation ne stipulait à son profit aucun avantage personnel, le contrat avait pour effet d'augmenter gratuitement les ressources dont disposait la personne morale gratifiée et ne pouvait, dès lors, s'analyser qu'en une donation.

Cette donation, au surplus, étant naturellement destinée à faciliter l'accomplissement de la mission de l'établissement bénéficiaire, la circonstance que le fondateur a précisé l'affectation que devront recevoir les biens dont il est dépouillé n'altère en rien le caractère de libéralité de la convention ⁽⁸⁴⁾.

L'arrêt du 20 mars 1905 a spécialement reconnu l'exigibilité du droit de donation sur la convention par laquelle un particulier avait remis à un département une somme destinée à l'achat d'un titre de

(83) Dél., 6 mai 1862, Sol., 13 février 1867. J. E., 18399 ; R. P., 2529 ; 3 avril 1877 et 31 octobre 1878 ; 2 mai 1885 ; J. E., 22730 ; R. P., 6500.

(84) Cass., 21 mai 1860 ; S. 1860, I, 572 ; D. P., 1860, I, 312 ; J. E., 17159 ; R. P., 1339 ; Ch. réun., 19 mai 1874 ; S., 1874, I, 390 ; D. P., 1875, I, 17 ; J. E., 19465 ; R. P., 3850 ; Auch, 3 décembre 1902 et sur pourvoi Cass., 20 mars 1905 ; S., 1906, I, 197 ; J. E., 26889 ; R. P., 10960 ; R. E., 3823 ; Cass., 8 novembre 1911 ; D. P., 1912, I, 289 ; Cass., 25 février 1913, ; J. E., 28844 ; R. P., 12742.

rente dont les arrérages devaient être versés à des familles nombreuses, sous la stipulation que, au bout de cent ans, le titre reviendrait aux héritiers du fondateur qui devraient alors, sous peine de déchéance, le réclamer dans un délai de cinq années.

La Cour ayant décidé que la clause de reprise ainsi stipulée n'avait d'autre caractère que celui d'une condition résolutoire, l'arrêt qu'elle a rendu en cette affaire est, au cas actuel, doublement significatif.

L'apport à une association apparaît parfois comme une convention du type « *dout des* » ou « *dout facias* » ; cette circonstance est sans influence sur l'exigibilité des droits, car de tels contrats sont translatifs. (D. E., *op. cit.* V^o Donation, n^o 162).

3^o Le principe de l'irrévocabilité des donations signifie simplement « qu'il est interdit d'introduire » dans la donation des clauses par lesquelles le donateur arriverait à anéantir la donation par l'effet de sa volonté. Ces clauses licites dans les actes à titre onéreux ne le sont pas dans les libéralités. Cette défaveur pour les donations en dehors de la protection du donateur et de sa famille, s'explique par une pensée de protection du donataire. On ne veut pas que le donateur puisse reprendre la libéralité faite et tienne ainsi le donataire à sa discrétion. Ces motifs sont d'ailleurs faibles et la valeur du principe de l'irrévocabilité discutable. La jurisprudence s'est efforcée d'en modérer l'application » (85).

(85) PLANIOL et RIPERT, t. V, n^o 427.

Le dessaisissement opéré par l'apport est immédiat et irrévocable⁽⁸⁶⁾. On admet généralement que la stipulation d'un droit de reprise a le caractère d'une clause de retour dont l'effet rétroactif peut être valablement limité ; une telle clause est compatible avec le principe de l'irrévocabilité des donations et ne met pas obstacle à la transmission immédiate du droit apporté. Il n'est plus au pouvoir de l'apporteur de reprendre son bien ou une valeur équivalente s'il se retire de l'association comme le permet l'art. 4 de la loi du 1^{er} juillet 1901 ; le droit de reprise ne s'ouvre qu'à la dissolution de l'association qui, constituée généralement pour une durée illimitée, ne peut prendre fin par la seule volonté de l'apporteur. D'ailleurs, loin de mettre obstacle à la transmission, la clause de reprise l'implique nécessairement, puisque, suivant la judicieuse remarque de la Cour de Cassation, « il « serait inutile de stipuler le retour d'une propriété « dont on ne se serait point dessaisi » (Cass. 12 Nivose An XIII⁽⁸⁷⁾).

Au surplus, il est souvent prévu dans les statuts des associations⁽⁸⁸⁾ que leurs biens, à la dissolution, seront attribués à des collectivités poursuivant le même but. Cette disposition implique un dessaisissement total de la part de l'apporteur et démontre bien que l'objection tirée des art. 894 et 944 du Code Civil n'est pas fondée.

(86) Rappr. GENY, *Revue préc.*, p. 681.

(87) S., 5, 2, 459.

(88) Voir notamment l'espèce qui a été tranchée par le Jugement de Nancy du 2 octobre 1935.

4° On n'est pas mieux fondé à alléguer que l'apporteur n'a pas eu l'intention de faire une donation sous prétexte que celle-ci serait nulle. En réalité, les fondateurs réalisent une opération que la doctrine considère comme valable, sans se soucier de savoir si cette opération constitue une mutation à titre gratuit ou à titre onéreux. La Régie avait fait valoir l'argument dans son mémoire en défense devant la Chambre Civile de la Cour de Cassation. La Cour Suprême ne l'a pas retenu et a dénié aux contrats de l'espèce le caractère onéreux ; on pourrait même soutenir avec M. Lepargneur que la Cour de Cassation a admis implicitement la licéité des apports, « sans même la subordonner au caractère onéreux à « proprement parler de l'acte en décidant que l'enregistrement de tels apports, qui ont pour but de « permettre le fonctionnement, n'est pas passible « du droit proportionnel de vente » (89). Au surplus, qui se prévaudrait de cette nullité ? On a vu que le ministère public ne l'a pas invoquée dans les 7 espèces jusqu'ici tranchées par les Tribunaux et M. Hardoin fait remarquer à juste titre que la sanction de l'interdiction des libéralités aux associations n'est d'ailleurs pas la dissolution de l'association, l'art. 7 de la loi du 1^{er} juillet 1901 ne s'appliquant qu'aux contraventions à l'art. 5 relatif aux formalités de publicité. La seule sanction réside donc dans la nullité de l'art. 17 qui peut être prononcée à la requête du Ministère Public ou des personnes intéressées. Cette

(89) PLANIOL et RIPERT, t. XI, Contrats Civils, n° 1113.

sanction est plus théorique que pratique, car il est difficile de forcer l'apporteur à reprendre son bien « s'il s'y refuse et veut continuer à en faire profiter « l'association » ⁽⁹⁰⁾.

5° Enfin on a encore objecté que l'apport à une association constituerait un contrat désintéressé. Il est aisé de réfuter cette objection. MM. A. Colin et Capitant définissent ce contrat : « celui dans lequel « un des contractants, mu par le désir de rendre « service à l'autre, ne s'appauvrit pas à son profit, « mais ne reçoit rien en échange de la prestation « qu'il fournit ou s'engage à fournir » ⁽⁹¹⁾.

Les contrats désintéressés échappent aux règles des donations parce qu'ils ne constituent pas des *transmissions de biens patrimoniaux*. « Les libéralités », écrit M. Trashed ⁽⁹²⁾ « ne comprennent pas, en effet, « tous les actes à titre gratuit. La loi ne considère « comme libéralités que les transmissions de biens « patrimoniaux faites à titre gratuit entre vifs ou « après décès. Une libéralité ne peut avoir pour « objet des services à rendre à autrui ou un avantage « extrapatrimonial. C'est une conception qui paraît « au premier abord un peu étroite : le travail pouvant « être évalué en argent, pourquoi, en effet, n'y aurait-il pas donation de travail comme de capital ? Cette « conception s'explique pourtant par cette considé-

(90) HARDOIN, *op. cit.*, n° 86.

(91) Cours élémentaire de droit civil français, 6^e éd., p. 261, t. II. Nancy : jugement précité ; HARDOIN, *op. cit.*, n° 68 : sur la notion de contrat de bienfaisance, voir notamment : CHAMPEAUX : « Etude sur la notion juridique de l'acte à titre gratuit », p. 132.

(92) PLANIOL et RIPERT, t. V, n° 9.

« ration que les règles légales sur les libéralités sont
« presque toujours uniquement destinées à empêcher
« la diminution volontaire du patrimoine d'une per-
« sonne. Elles ne conviennent dès lors qu'aux actes
« susceptibles d'entraîner cette diminution ».

Il est certain que la stipulation d'apport à une association emporte transmission d'un droit patrimonial de l'apporteur à l'association de telle sorte que l'apport ne rentre pas dans le cadre des contrats désintéressés. On peut cependant concevoir que, dans certaines hypothèses, l'apport présente le caractère juridique du commodat. On a déjà indiqué *supra*, chapitre I, section 3, que la notion de prêt à usage explique les trois traits suivants qui caractérisent généralement l'apport à une association :

a) L'affectation du bien apporté à l'association pendant la durée fixée par les parties ou pour le temps nécessaire à l'usage (art. 1889 C. Civ.).

b) La gratuité de l'affectation (art. 1876 C. Civ.).

c) L'obligation de rendre le bien apporté à l'expiration du prêt (c'est-à-dire le droit de reprise).

Le commodat peut avoir pour objet les immeubles, comme les meubles ⁽⁹³⁾. La question de savoir si la remise d'un objet est faite à titre de prêt est soumise aux règles générales de la preuve des contrats ⁽⁹⁴⁾.

(93) DALLOZ R. P., v° Prêt, n° 26 ; Civ., 22 février 1897 ; D. P., 1901, I, 75. — Seine, 23 juin 1903 ; Gazette Trib. 17 juin 1903 ; AUBRY et RAU, t. VI, § 391 ; BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL, n° 619. Du prêt. PLANIOL et RIPERT, t. XI, par SAVATIER, n° 1128.

(94) PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. XI, n° 1130. — BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL, *préc.*, n° 630. — AUBRY et RAU, t. VI, § 391, n° 97.

Le commodat constitue, selon l'expression de M. Pont (traité des petits contrats n° 21) « un service « unilatéral rendu par l'une des parties à l'autre, « sans équivalent juridique ». Il se rapproche de la donation. Il en diffère cependant, essentiellement en ce que, d'après sa nature légale, il n'est pas translatif. Le prêteur demeure propriétaire et possesseur de la chose qu'il prête ; si cette chose produit des fruits ou des revenus, c'est lui qui les perçoit. L'emprunteur n'a le droit de s'en servir que pour l'usage exclusif auquel elle est destinée ou que détermine la convention (C. Civ., art. 1880). Ce droit conféré à l'emprunteur est donc éminemment précaire ; l'usage qu'il a pour objet n'est pas un démembrement de la propriété, il dérive de l'engagement pris par le prêteur de laisser user, engagement qui peut avoir sa source dans les devoirs d'aide sociale. Dès lors, un pareil contrat est exclusif de toute transmission ou obligation de valeurs, dans le sens donné à ces mots par les art. 4 et 69 de la loi du 22 Frimaire An VII. D'autre part, il n'a pas été nommément tarifé par la loi fiscale. Il échappe donc, en règle générale, au droit proportionnel et n'est passible que du droit fixe des actes innomés, par application de l'art. 68, § 1, n° 51, de la loi de Frimaire ⁽⁹⁵⁾.

Il en est cependant différemment lorsque le prêteur autorise l'emprunteur à profiter, pendant la durée du commodat, des fruits ou revenus produits

(95) Voir supra, Section 4. T. A., v° obligation, n° 7. — D. E., éod., v° n° 160, DUBLINEAU, *op. cit.*, n° 448. — CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, t. II, n° 808 et VI, n° 134. — NAQUET, II, n° 447. — Seine, 26 juin 1891 ; J. E., 23931 ; Contra : GARNIER, *op. cit.*, v° obligation.

par la chose. Ce contrat révèle alors une transmission de jouissance. « Ce n'est plus un prêt pur et simple, c'est un contrat mélangé de prêt et de donation » (Paul Pont, *loc. cit.*, n° 67). Le prêt à usage, lorsqu'il concède à l'emprunteur un véritable droit de jouissance, appartient nécessairement à la catégorie des contrats que l'art. 4 de la loi de Frimaire assujettit au droit proportionnel. Dès lors, il échappe au droit fixe des actes innomés édicté par l'art. 68, § I, n° 51. S'agissant de la transmission à titre gratuit d'un droit patrimonial, il n'est pas douteux qu'elle ne donne ouverture au droit de donation sur l'évaluation à faire par les parties de la valeur de la jouissance abandonnée ⁽⁹⁶⁾.

Ainsi, lorsque l'apport revêt le caractère juridique du commodat, le seul droit exigible est le droit fixe des actes innomés si l'association ne retire de l'apport que l'avantage résultant de l'usage naturel de la chose apportée, alors que le droit de donation est dû sur l'évaluation du bénéfice procuré à l'association, si celle-ci a non pas seulement l'usage, mais la jouissance du bien apporté.

En résumé, les droits exigibles, par application des principes qui viennent d'être exposés, sont les suivants :

A) LA MUTATION A LIEU A TITRE ONÉREUX

a) Immeubles.

L'apport de la propriété ou d'un droit réel donne

(96) D. E., v° obligation, *loc. cit.*, GARNIER, *loc. cit.*

ouverture au droit de vente actuellement réduit à 8 %, à majorer, le cas échéant, de la taxe de 3 % à la première mutation.

L'apport en jouissance est soumis au droit de bail de 0,80 % ou de 10 % selon que l'association bénéficiaire de l'apport est constituée pour une durée limitée ou illimitée.

b) Meubles.

L'apport en propriété est assujéti au droit de 7 % réduit de moitié pour les ventes d'objet dépendant d'une exploitation agricole et l'apport en jouissance est soumis aux droits de 0,80 % ou de 7 % selon la distinction faite en matière d'immeubles.

Les règles de liquidation prévues pour la vente et le bail sont applicables.

B) LA MUTATION A LIEU A TITRE GRATUIT

Dans cette hypothèse, c'est, en principe le droit de donation de 48 % prévu entre personnes non parentes qui est exigible sur une déclaration estimative de la valeur des biens transmis, mobiliers ou immobiliers. Toutefois le droit est fixé à 10,80 % si l'apport est fait aux groupements suivants : association reconnue d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance (article 417 C. E.) ; associations d'instruction et d'éducation populaire gratuite reconnue d'utilité publique et subventionnée par l'Etat ; associations pourvues de la personnalité civile, à condition que l'apport soit fait avec obligation pour l'établissement de le consacrer à

l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits destinés à figurer dans une collection publique ou à l'entretien d'une collection publique. (La loi ne vise que les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles) ; associations reconnues d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques à caractère désintéressé (art. 418 C. E.).

Enfin, le droit est fixé à 22 % pour les apports aux associations reconnues d'utilité publique autres que celles visées ci-dessus.

On a envisagé jusqu'ici l'apport d'un corps certain. Si l'apport a pour objet une somme d'argent, il y aura exigibilité du droit de donation ou d'obligation (s'il y a promesse de verser une somme d'argent) ou de quittance (s'il y a versement de cette somme). Quant à la clause qui prévoit le versement d'une cotisation par un associé, elle constitue une disposition dépendante du contrat constitutif et est, par suite, exempte de droit.

Si les apports sont assimilés aux libéralités, ils ne peuvent être acceptés par les associations reconnues d'utilité publique sans l'autorisation administrative prévue par l'art. 910 du Code Civil et par la loi du 4 février 1901. A défaut d'autorisation et en supposant qu'elle soit nécessaire, la Régie ne saurait réclamer le droit proportionnel que si elle peut prouver la prise de possession par l'un des modes prévus à l'art. 12 de la loi du 22 Frimaire An VII ; cette prise de possession, de même que l'exécution en matière de

contrats, couvre, en effet, au point de vue fiscal, l'imperfection résultant du défaut d'autorisation ⁽⁹⁷⁾.

La reconnaissance d'utilité publique intervenue après la réalisation de l'apport est sans influence sur l'exigibilité des droits et ne saurait motiver la restitution, puisqu'elle n'a pas d'effet rétroactif ⁽⁹⁸⁾.

Ajoutons que les droits perçus seraient restituables si l'apport était annulé judiciairement (loi du 18 janvier 1912, art. 282 C. E.), à condition que l'action en remboursement intervienne dans le double délai de prescription prévu par la loi du 31 janvier 1914 (art. 311 C. E.).

On a considéré jusqu'ici que l'apport est concomitant à la constitution de l'association. Tous les principes qui viennent d'être exposés s'appliquent quelle que soit l'époque à laquelle l'apport est réalisé et l'impôt est exigible dans les mêmes conditions.

On se bornera à signaler que l'acte d'adhésion à une association, lorsqu'il ne constate pas un apport, constitue un acte de complément ou d'exécution passible du droit fixe, que l'adjonction de nouveaux membres ait été ou non prévue par le pacte social, car l'association, contrat d'adhésion, reste un groupement ouvert ⁽⁹⁹⁾.

(97) Solution de la Direction Générale de l'Enregistrement du 3 février 1890. — T. A., v° Donation, n° 290. R. E., 611.

(98) Voir notamment Cass. Civ., 7 février 1912. — D. P., 1912, I, 433. — S., 1914, I, 305 — PLANIOL et RIPERT, *op. cit.*, t. V, n° 866.

(99) Rapprocher DUBLINEAU, *op. cit.*, n° 370.

SECTION 8

LE REGIME FISCAL DES BIENS APPORTES A LA DISSOLUTION DE L'ASSOCIATION

Le régime fiscal des apports à la dissolution de l'association dépend essentiellement de l'étendue du droit apporté, qui varie avec l'intention des parties.

A) Quand l'apport a pour effet de transmettre à l'association un droit de jouissance (droit réel ou personnel), le droit conféré s'éteint évidemment avec l'association qui en est titulaire et l'apporteur reprend son bien libre de toute charge.

L'apporteur ou ses héritiers recouvre la propriété entière de son apport en franchise d'impôt, tout comme le nu-propriétaire reprend possession de son bien, au décès de l'usufruitier (art. 70, dernier alinéa, C. E.).

Si les héritiers de l'apporteur sont inconnus au moment de la dissolution de l'association ou s'ils ont renoncé à sa succession, le bien apporté peut être appréhendé par l'Etat en vertu de son droit de déshérence (art. 539, 713 et 768 Code Civil).

B) Lorsque l'apport est fait en toute propriété, le régime fiscal dépend du mode de dévolution des biens qui varie d'après les stipulations contenues dans l'acte d'apport ou dans le contrat constitutif.

Quatre cas peuvent se présenter :

I. — L'apport est attribué à son auteur ou à ses héritiers.

Il en est ainsi lorsque l'apporteur s'est réservé un droit de reprise, ou à défaut, si l'assemblée générale a décidé que l'apport lui serait restitué.

La doctrine admet que cette clause expresse ou tacite joue comme une condition résolutoire. Le droit de reprise stipulé dans l'acte d'apport est le plus souvent limité aux biens qui auront été acquis en emploi ou dont l'association n'aura pas disposé ; on évite ainsi valablement l'inconvénient de la rétroactivité du droit de retour ⁽¹⁰⁰⁾.

A la dissolution de l'association, l'apporteur reprend son bien, sans qu'il y ait fait générateur du droit proportionnel ⁽¹⁰¹⁾.

S'il est décédé, la réalisation de la condition a pour résultat d'opérer, au profit de ses héritiers, une mutation effective de propriété qui rend exigible le droit de succession sur la valeur recueillie. L'obligation d'acquitter les droits de mutation par décès ne prend naissance qu'à partir de la dissolution de l'association, événement qui réalise définitivement la mutation. On ne peut réclamer les droits de succession à raison des transmissions successives qui sont censées s'être opérées rétroactivement depuis le décès de l'apporteur et on admet que l'héritier qui recueille le bien apporté est censé au point de vue fiscal l'avoir reçu directement de l'apporteur et non de ses ayants-cause à la suite de mutations par décès successives ⁽¹⁰²⁾.

(100) PLANIOL et RIPERT, t. V, n° 459.

(101) WAHL, I, n° 594. — DEMANTE, 2, n° 589. — PILON, *op. cit.*, n° 356.

(102) T. A., v° Succession, n° 552. — Cass., Requête 23 octobre 1900 et obs. de M. NAQUET, R. E., 2571.

Nous croyons que la clause de reprise confère à l'auteur de l'apport, pour lui ou ses héritiers, un droit non conditionnel, mais éventuel, dans le sens donné à cette expression par MM. Demogue et Josserand (103). Le droit éventuel de reprise que conserve l'apporteur sur le bien apporté se transmet à ses héritiers et doit être compris dans les déclarations de succession pour une évaluation correspondant à la fois à la valeur du bien et à la durée probable de l'association. A la dissolution du groupement, il ne se produit aucune rétroactivité et le bien apporté est repris par l'apporteur ou ses héritiers sans qu'il s'opère une mutation imposable. Ainsi, la transmission opérée par l'apport paraît faite à terme extinctif incertain. Cette conception est conforme aux faits : l'association est propriétaire du bien apporté jusqu'à sa dissolution ; la modalité qui affecte l'apport n'empêche pas la transmission immédiate du bien apporté ; c'est pourquoi les droits d'enregistrement sont exigibles aussitôt que l'opération est réalisée.

II. — Le bien apporté est attribué à un associé autre que l'apporteur.

C'est là une hypothèse exceptionnelle.

A défaut d'un droit de reprise réservé par l'appor-

(103) DEMOGUE, Des droits éventuels et des hypothèses où ils prennent naissance. *Revue trim.*, 1905, p. 723 et suiv. — Nature et effets du droit éventuel. *Revue trim.*, 1906, p. 231 et s. — JOSSE-RAND, Cours de Droit Civil positif français, t. I, n° 113. — BOUZAT, De la nature juridique des droits du grevé et de l'appelé dans les substitutions permises et des droits des légataires dans les legs conditionnels alternatifs, p. 51 et s.

teur, il peut être valablement stipulé dans les statuts qu'au jour de la dissolution tout l'actif sera partagé entre les associés ⁽¹⁰⁴⁾.

Or, l'apport entraîne mutation définitive du patrimoine de l'apporteur dans celui de l'association ; on en déduit que si l'apport est attribué à un associé autre que l'apporteur, le droit de partage sera seul exigible, sauf perception du droit de soulte si les droits de l'attributaire dans la masse sociale sont inférieurs à la valeur de l'apport ⁽¹⁰⁵⁾.

III. — Le bien apporté est attribué à une association poursuivant un but similaire.

Cette dévolution peut se réaliser de deux façons :

a) Par voie de fusion de l'association qui se dissout avec celle à qui elle désire laisser ses biens. Dans ce cas, tous les principes qui ont été étudiés dans les sections précédentes s'appliquent et le droit de mutation est exigible au tarif prévu pour les mutations à titre onéreux ou à titre gratuit, selon les circonstances particulières de la transmission, telle que l'existence d'un passif mis à la charge de l'association attributaire ⁽¹⁰⁶⁾.

b) Par voie de « succession », que la dévolution ait son origine dans l'acte d'apport ou dans une décision de l'assemblée générale. Il semble que ce mode

(104) PLANIOL et RIPERT, t. XI, n° 1098.

(105) Contra HOUFIN et BOSVIEUX, *op. cit.*, t. III, 6^e édit., n° 2278 et GENY, *Etude préc.* Rev. Trim. de Droit Civil, p. 696. Pro D. E., 4^e édit., 1911, v° Société et associations particulières, n° 80.

(106) Rapp. R. M. F. à M. RUCKLIN, député, J. O., 31-1-1930. — Déb. parl. Ch., p. 308 R. E., 9163, VII. Les unions d'associations sont prévues par le décret du 16 août 1901.

de dévolution dont l'étude présente des difficultés en matière civile ⁽¹⁰⁷⁾, ne donne ouverture à aucun droit, contrairement à la doctrine enseignée par le Traité alphabétique de MM. Maguéro, Tassain et Molas ⁽¹⁰⁸⁾. Il y aurait là une mutation d'un caractère spécial qui ne peut être assimilée à celles qui sont visées par la loi fiscale, la disposition ne constituant pas une « mutation entre vifs » et seuls les décès des personnes physiques étant imposés par la loi, non les dissolutions des personnes morales.

IV. — A défaut d'attribution, les apports se trouvent sans maîtres et tombent, à ce titre, dans le domaine de l'Etat, aux termes des articles 539 et 713 du Code Civil ⁽¹⁰⁹⁾.

(107) PLANIOL et RIPERT, t. XI, n° 1098 et T. V., n° 299.

(108) T. A., v° Donation, n° 585.

(109) DEMENTHON, Traité du Domaine de l'Etat, n° 966. — MAGUÉRO, Dictionnaire des Domaines, v° Biens vacants, n° 6. — PLANIOL et RIPERT, t. XI, n° 1097.

DEUXIEME PARTIE

Le régime institué par l'article 9 de la loi du 31 Décembre 1935

Jusqu'à la loi du 31 décembre 1935, aucun texte spécial n'a imposé les apports aux associations.

Au cours de la discussion, devant le Sénat, de l'article 24 du projet de loi de finances pour l'exercice 1925, devenu l'article 40 de la loi du 13 juillet 1925, concernant la majoration du droit d'apport en société, M. Raiberti déposa un amendement tendant à étendre aux associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 le régime fiscal des apports en société. Mais cet amendement fut disjoint, le Commissaire du Gouvernement ayant fait observer que « s'agissant « des associations constituées sous le régime de la « loi du 1^{er} juillet 1901, il était indispensable de pro- « céder à un examen attentif des dispositions qui « pourraient être prises en leur faveur » (1).

(1) (Sénat, 2^e séance du 30 mai 1925. — *J. O.*, débats, page 1119). C'était une allusion à la théorie du Département de l'Intérieur et du Conseil d'Etat qui dénie aux associations le droit de recevoir des apports véritables. Cette théorie serait-elle exacte, elle n'aurait d'ailleurs aucune influence sur la perception des droits, qui est indépendante de la validité des actes présentés à la formalité (R. E., 8384).

L'article 9 de la loi de finances du 31 décembre 1935 dispose :

« L'art. 445 du Code de l'Enregistrement est complété par un 4^e alinéa ainsi conçu : les apports immobiliers qui sont faits aux associations constituées conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901 et au Livre III du Code du Travail et de la Prévoyance sociale (syndicats professionnels), sont soumis aux mêmes droits que les apports aux sociétés civiles ou commerciales » (2).

Ce texte, dû à l'initiative de M. Schuman, député, n'a donné lieu à aucun débat, ni à la Chambre, ni au Sénat. Il a été proposé par réaction contre la doctrine administrative qui réclamait le droit de donation de 48 %, dans toutes les hypothèses généralement les plus nombreuses où l'apporteur ne stipule pas, en contre-partie de son apport, des avantages matériels d'une valeur équivalente. C'est pour éviter la perception de cet impôt trop lourd que le législateur a soumis les apports d'immeubles aux associations aux droits qui atteignent les apports en société.

Il résulte de cette assimilation que les apports immobiliers à des associations donnent désormais ouverture à la perception du droit proportionnel de 3 % et du droit de transcription de 2,50 % (art. 445, al. I et art. 446 C. E.) lors de l'enregistrement, indépendamment de la taxe hypothécaire de 0,50 % qui est exigible au moment de la transcription à la Conservation des Hypothèques.

(2) D. H., 27 février 1936, p. 14.

Le droit de 3 % est réduit à 1,50 % pour les actes de fusion d'associations déjà existantes au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 13 juillet 1925, « pourvu que la durée de l'association provenant de « cette fusion ne dépasse pas le nombre d'années « durant lesquelles devait encore exister celle des « associations fusionnées dont le terme était le moins « éloigné » (art. 445, 2^e alinéa, C. E.). Dans ce dernier cas, le total des droits exigibles est alors de : 1,50 % + 2,50 % + 0,50 % = 4,50 % au lieu de 6 %.

Quant au tarif réduit de 1,50 % édicté soit par l'article 447 du Code de l'Enregistrement pour les actes de fusion des sociétés par action existant à la date de la publication de la loi du 16 février 1932 au *Journal Officiel*, soit par le 3^e alinéa nouveau de l'article 445 (décret-loi du 30 octobre 1935, art. 2) en cas de reconstitution par une société de son capital dans les trois années de la réduction, il ne saurait trouver son application en matière d'apports aux associations.

On étudiera successivement la portée du texte de loi, la nature et la liquidation du droit d'apport, le droit de transcription et le régime fiscal applicable à la dissolution de l'association.

CHAPITRE PREMIER

PORTEE DE L'ARTICLE 9 DE LA LOI DU 31 DECEMBRE 1935

Dérogeant au droit commun, l'article 9 comporte une interprétation restrictive ; dès lors, trois conditions sont nécessaires pour que l'apport d'un bien à une association puisse bénéficier du tarif réduit édicté par l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935 :

1° Il faut d'abord que l'opération envisagée ait bien le caractère juridique de l'apport (1).

2° Il faut ensuite que l'apport ait pour objet un immeuble.

3° Enfin, l'association bénéficiaire de l'apport doit être constituée conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901.

(1) Sous le régime antérieur à la loi du 31 décembre 1935, il était inutile de rechercher les caractères juridiques propres aux apports aux associations puisqu'ils n'étaient pas soumis à un droit spécial, mais assujettis à l'impôt en raison du caractère gratuit ou onéreux de la mutation qu'ils opèrent.

SECTION I

DES OPERATIONS JURIDIQUES VISEES PAR LA LOI SOUS LE NOM D'APPORT

Par « apport », il faut entendre l'opération juridique par laquelle une personne transmet un bien à une association en vue d'acquérir et d'exercer des droits sociaux et non pas seulement pour assurer la vie de l'œuvre.

Ainsi, deux éléments caractérisent l'apport à une association et en font une transmission d'une nature spéciale. Ce sont :

1° L'acquisition par l'apporteur de droits sociaux proportionnés à la valeur de l'apport ;

2° La jouissance et l'exercice effectif des droits sociaux par l'apporteur.

Lorsque l'un de ces deux éléments fait défaut, il n'y a pas apport et la transmission effectuée présente le caractère soit d'une donation, soit d'une vente ou d'un bail.

Ainsi, constitue une donation, l'apport d'un immeuble d'une certaine importance à une association en vue d'acquérir simplement la qualité d'associé qui pourrait être obtenue par le versement d'une cotisation.

Il est non moins certain que si l'apporteur n'exerce pas les droits sociaux qu'il a acquis en contrepartie, l'opération réalisée sous le nom d'apport constitue en réalité une donation, l'intention libérale

étant suffisamment établie par la volonté de l'apporteur d'assurer la vie de l'œuvre, élément qui accompagne l'apport dans les cas les plus fréquents où il opère une transmission à titre gratuit.

L'apport peut, sans perdre son caractère juridique spécial, comporter des droits sociaux qui procurent à l'apporteur des avantages d'ordre matériel ou moral d'une valeur équivalente. Il n'y a là ni vente ni bail du bien apporté. Il n'en serait autrement que dans la mesure où la transmission serait rémunérée par une contre-partie autre que des droits d'associé. Le droit de vente ou de bail serait alors exigible sur la valeur de l'équivalent à fournir ou à payer par l'association, qu'il consiste en un prix payé directement à l'associé ou dans l'obligation imposée à l'association d'acquitter en tout ou en partie les dettes qui grèvent les biens apportés.

On ne peut soutenir que l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935 s'applique seulement aux apports qui, sous le régime antérieur, auraient donné lieu au droit de mutation à titre onéreux. On pourrait songer à faire valoir à l'appui de cette théorie que la loi de finances n'ayant pas modifié la loi du 1^{er} juillet 1901 qui interdit aux associations simplement déclarées de recevoir des donations, n'a pu viser que les apports qui présentent le caractère d'une transmission à titre onéreux. Dès lors, le droit de donation continuerait à être exigible dans toutes les hypothèses, généralement les plus nombreuses, où l'apporteur ne retire pas de l'apport un avantage d'une

valeur équivalente à celui qu'il procure à l'association.

Un pareil raisonnement ne tient aucun compte des raisons pour lesquelles le texte de l'article 9 a été incorporé dans la loi de Finances. Au surplus, il n'est pas nécessaire de rechercher les motifs du législateur ; on se trouve en présence d'une loi dont le sens est clair et précis : conformément aux principes d'interprétation des lois fiscales, il n'est pas permis de faire des distinctions là où la loi n'en fait pas et de restreindre ainsi son application. D'ailleurs, le texte nouveau ne suppose pas nécessairement la possibilité pour les associations d'acquérir à titre gratuit. Sans toucher aux principes posés par la loi du 1^{er} juillet 1901, l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935 a pu consacrer la validité des apports aux associations, qui était généralement reconnue par la doctrine, en entendant présumer le caractère onéreux de l'apport.

En résumé, quand une opération juridique a le caractère d'apport, le droit réduit est applicable que l'apport soit réalisé à titre onéreux ou à titre gratuit (2).

(2) Signalons la doctrine de l'Administration contenue dans l'Instruction du 2 janvier 1936, n° 4249, § I : « Si l'apport n'était « pas effectué à titre pur et simple, mais comportait, de la part « de l'association ou du syndicat professionnel, une prestation « appréciable en argent, l'acte d'apport serait passible du droit « de vente, au même titre que les apports en société réalisés à « titre onéreux. Pour des motifs identiques, le droit de donation « devrait être exigé si l'intention de libéralité était nettement « exprimée dans l'acte d'apport ».

SECTION II

DE L'OBJET DES APPORTS

Le texte nouveau ne s'applique qu'aux apports *immobiliers*.

Par suite, les apports mobiliers continuent à être soumis au régime fiscal de droit commun étudié dans la première partie.

Mais, dès lors que l'apport a pour objet un immeuble par nature ou par destination, l'article 9 est applicable, quelle que soit l'étendue du droit transmis, qu'il s'agisse de la pleine propriété, d'un droit réel ou d'un simple droit de jouissance ou d'usage.

On doit encore conclure des termes dans lesquels le texte de loi est conçu, que le nouveau tarif est applicable non pas seulement aux immeubles strictement nécessaires au but de l'association, mais bien à tous les immeubles transmis à condition que l'opération juridique envisagée ait bien le caractère d'apport.

SECTION III

DES COLLECTIVITES BENEFICIAIRES

En dehors des syndicats professionnels, seules les associations constituées conformément à la loi du 1^{er} juillet 1901 peuvent bénéficier du tarif réduit

édicte par l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935.

On déduit des règles d'interprétation restrictive des lois d'enregistrement que les congrégations religieuses qui ont été mises hors du droit commun des associations par les articles 13 et suivants de la loi du 1^{er} juillet 1901 ne peuvent profiter du tarif réduit.

Mais, sous cette réserve, toutes les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 sont visées par l'art. 9, qu'elles soient non déclarées, déclarées, ou reconnues d'utilité publique.

Aucune distinction n'est à faire d'après le but poursuivi par le groupement : les associations charitables sont soumises au même régime fiscal que les associations à but intéressé.

Rentrent, par suite, dans le champ d'application de l'art. 9, les sociétés d'assurances mutuelles lorsqu'elles sont constituées conformément aux règles de la loi de 1901.

Dans une réponse à une question posée par M. Polimann, député, le Ministre des Finances a décidé que le texte de l'article 9 s'applique aux associations diocésaines ⁽³⁾.

En effet, ces associations qui rentrent dans le cadre général de la loi du 9 décembre 1905, sont constituées suivant l'art. 5 de la loi du 1^{er} juillet 1901. Pour la même raison, l'article 9 s'applique aux associations cultuelles qui fonctionnent et se constituent conformément aux articles 5 et suivants de la loi du 1^{er} juillet 1901.

(3) *J. O.*, 10 mars 1937. Ch. des Dép. Déb. parl., p. 947.

Etant donné que les droits exigibles à la dissolution de l'être moral ne sont pas les mêmes pour les associations que pour les sociétés, il importe, comme sous le régime antérieur à la loi du 31 décembre 1935, de distinguer ces deux sortes de collectivités. A cet effet, on devra se référer à la jurisprudence définitivement fixée par l'arrêt des Chambres Réunies de la Cour de Cassation du 11 mars 1914 ⁽⁴⁾. Des difficultés de fait pourront toutefois se présenter. Elles seront résolues conformément au principe posé par l'arrêt précité et qu'un arrêt récent de la Chambre des Requêtes vient de rappeler : « ... La différence
« qui distingue la société de l'association consiste
« en ce que la première comporte essentiellement,
« comme condition de son existence, la répartition
« entre associés des bénéfices faits en commun, tan-
« dis que la seconde l'exclut nécessairement » ⁽⁵⁾.

(4) Voir supra, 1^{re} partie. Chap. I, Section I.

(5) Cass., Req., 16 novembre 1936 sur pourvoi contre un jugement du Tribunal de la Roche-sur-Yon du 27 juin 1934. D. H., 7 janvier 1937. Voir également Poitiers, 11 décembre 1934. — J. E., 34934. — R. E., 10608 et 10609.

CHAPITRE II

NATURE ET LIQUIDATION DU DROIT D'APPORT

SECTION I

NATURE DU DROIT D'APPORT

L'apport immobilier à une association constitue, depuis la loi du 31 décembre 1935, un fait juridique soumis à un droit particulier. Nous avons vu dans la première partie que l'apport d'un bien quelconque à une association réalise une transmission immédiate de l'apporteur à l'association personne morale. Cette doctrine est toujours vraie sous le régime nouveau institué par l'article 9 et il serait paradoxal de soutenir aujourd'hui que l'apport d'un immeuble opère mutation sous condition suspensive, sous prétexte que l'art. 9 de la loi du 31 décembre 1935 a soumis les apports immobiliers aux associations aux mêmes droits que les apports en société, alors que les apports de meubles emportent mutation immédiate de l'apporteur à la collectivité. L'apport est une opération dont le caractère juridique ne varie pas avec la nature du bien transmis.

Il en résulte que si l'apport d'un immeuble à une association n'est pas constaté par écrit, il doit faire l'objet d'une déclaration dans les trois mois de sa date, alors que l'apport verbal d'un immeuble en société opérant mutation sous condition suspensive, n'est obligatoirement enregistrable qu'en cas d'attribution à un associé autre que l'apporteur lors du partage ; l'apport verbal d'un immeuble à une association tombe, par suite, sous l'application des présomptions de mutation établies par l'art. 12 de la loi du 22 Frimaire An VII.

Le droit de reprise, stipulé souvent dans les actes d'apport, a le caractère d'une condition résolutoire. Une telle clause est donc sans influence sur la nature juridique de la transmission.

En résumé, on doit considérer que le droit proportionnel de 3 % qui frappe les apports d'immeubles aux associations atteint la mutation opérée par l'apport.

A défaut de transmission, il y a encore cause d'exigibilité de l'impôt, si un acte est dressé pour servir de preuve de l'apport (apport limité à l'usage d'un immeuble).

SECTION II

LIQUIDATION DU DROIT D'APPORT

L'apport peut être fait en propriété, en usufruit ou en jouissance. Il peut même avoir pour effet de

transmettre à l'association un simple droit d'usage sur un immeuble.

Les règles de liquidation du droit de 3 % varient suivant l'étendue du droit apporté :

I. — Les immeubles apportés en pleine propriété doivent être évalués d'après leur valeur vénale réelle au jour du fait générateur de l'impôt. A défaut d'évaluation contenue dans l'acte, les parties sont tenues de souscrire, conformément à l'art. 16 de la loi du 22 Frimaire An VII, une déclaration estimative soumise au contrôle de la Régie.

II. — Quand l'apport est fait en usufruit, il convient de distinguer, par application de l'art. 70 C. E., selon le caractère onéreux ou gratuit de la transmission réalisée, lequel ne peut être fixé à l'avance et dépend de l'intention des parties (1).

La valeur de l'usufruit des immeubles apportés est déterminée ainsi qu'il suit :

1° Pour les transmissions à titre onéreux, d'après la valeur vénale réelle du droit apporté (art. 168 C.E.) à évaluer dans l'acte.

2° Pour les transmissions à titre gratuit, on suit les règles applicables aux usufruits constitués pour une durée fixe : le droit apporté est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée du droit, sans fraction et sans que l'impôt puisse être liquidé sur une valeur supérieure à celle de la pleine propriété de l'immeuble.

(1) Voir *supra*, 1^{re} partie, Chap. III. Section 7.

Aucune difficulté ne se présente si le droit est apporté à une association constituée pour un temps déterminé ou si la durée de l'usufruit est indiquée dans l'acte ; c'est ce qui se produira le plus souvent en fait, l'art. 619 du Code Civil limitant à 30 ans la durée de l'usufruit accordé à des personnes morales.

Si, au contraire, l'usufruit est apporté pour une durée indéterminée (celle du groupement) l'apport d'un tel droit ne peut être assimilé à la constitution d'un usufruit viager. Les parties doivent alors être admises à fournir une évaluation de la durée probable du droit et les règles établies pour les usufruits constitués pour une durée fixe sont alors applicables, dans la limite du maximum sus-indiqué (2).

III. — Enfin, si l'apport a pour effet de transmettre un droit de jouissance ou un simple droit d'usage sur un immeuble, l'impôt de 3 % est exigible sur l'évaluation du droit apporté qui sera établie en tenant compte de la durée du groupement et de la valeur locative ou de la valeur d'usage de l'immeuble.

Pour distinguer si le droit apporté à l'association constitue un simple droit de jouissance ou un véritable usufruit, il convient de se référer aux principes généraux du droit civil (3) : si l'apporteur s'engage à faire jouir l'association d'un immeuble, la

(2) Rapp. T. A., v° Usufruit, n° 21 et 22. — D. E., eod., v° n° 171.

(3) Voir notamment BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL, n° 167 et 170. — PLANIOL et RIPERT, t. III, n° 756.

propriété n'est pas démembrée et reste entière sur la tête de l'apporteur, l'association ayant acquis non un droit réel, mais un simple droit de créance sur un immeuble. Cette question est toute de fait et d'interprétation. Il semble qu'on doive rejeter l'hypothèse de l'apport en usufruit, dans tous les cas où la jouissance est apportée pour plus de 30 ans, afin d'éviter l'application de l'art. 619 C. Civil et conformément aux règles d'interprétation des contrats (art. 1157 du Code Civil).

Si l'apport comprend à la fois des meubles et des immeubles, les dispositions de l'art. 9 de la loi du 22 Frimaire An VII, ne peuvent en aucune façon recevoir leur application. Il appartient, par suite, aux parties d'indiquer, par voie de déclaration estimative, la partie de l'évaluation afférente aux immeubles, lorsque les biens mobiliers et immobiliers font l'objet d'une estimation unique.

Il en est de même quand des immeubles évalués en bloc sont transmis pour partie à titre d'apport et, pour le surplus, à titre de vente, l'association prenant à sa charge le passif qui grève l'apport. Dans ce cas, une évaluation distincte doit être fournie pour les biens apportés et pour les biens vendus.

L'Administration a le droit de requérir l'expertise des immeubles apportés en propriété, en usufruit ou en jouissance, que l'apport ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit (art. 57 de la loi du 13 juillet 1925, art. 170 C. E.). Si l'insuffisance reconnue amiablement est supérieure au huitième de la valeur déclarée, les parties acquittent solidairement, outre le

droit simple sur le complément d'estimation, un demi-droit en sus (art. 174 C. E. Décret-loi du 20 juillet 1934).

Conformément aux principes généraux, la Régie est fondée à rétablir le véritable caractère juridique des conventions qui sont soumises à l'impôt. La dissimulation du véritable caractère juridique d'un contrat sous l'apparence d'une stipulation donnant ouverture à des droits moins élevés est punie d'un double droit en sus (art. 44, loi du 13 juillet 1925, art. 188 C. E.).

Il en serait ainsi dans l'hypothèse où une donation serait déguisée sous la forme d'un apport à une association.

CHAPITRE III

DU DROIT DE TRANSCRIPTION

En soumettant les apports immobiliers aux associations aux mêmes droits que les apports aux sociétés, l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935 a mis fin à la controverse qui existait sur le point de savoir si l'apport d'immeuble à une association est ou non assujéti au droit de transcription (1).

En effet, sous le régime antérieur, la question était discutée en doctrine : M. Geny (2) était d'avis que le droit de transcription n'était pas exigible, faute d'un texte spécial analogue à l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911 relative aux sociétés.

L'acte d'apport à une association est susceptible d'être transcrit dès lors qu'il est constitutif ou translatif de droit réel immobilier au sens de l'article 1^{er} de la loi du 23 mars 1855, l'association déclarée constituant une personne morale distincte de la personne des associés. La question de savoir si le droit de transcription de 2,50 % est exigible se trouve donc

(1) Le droit de transcription est un droit d'hypothèque. Sa nature est controversée et on discute sur le point de savoir s'il est un impôt ou une taxe. R. CASSIN à son Cours. PILON, *op. cit.*, n^{os} 201, 209 et s. — JÈZE, Cours de Finances Publiques, 1931-32.

(2) GENY, art. préc., p. 695.

résolue aujourd'hui d'une manière certaine et, en vertu du nouveau texte, les actes d'apports aux associations doivent supporter le droit de transcription au moment de l'enregistrement de l'acte.

Tous les immeubles apportés en pleine propriété, ainsi que les droits réels immobiliers constitués, sont atteints par le droit de 2,50 % ; il n'y a aucune distinction à faire entre les immeubles par nature et par destination. Comme pour le droit d'apport, les mêmes principes s'appliquent, que l'apport soit concomitant à la constitution de l'association ou constaté dans l'acte d'adhésion d'un nouvel associé.

D'après l'article 25 de la loi du 21 Ventôse, An VII (art. 761 C. E.) le droit de transcription doit être réglé de la même manière que le droit d'enregistrement ; au cas particulier, le droit de transcription se liquide donc sur les mêmes bases que le droit d'apport aux associations, et il n'y a, par suite, qu'à se conformer aux règles qui ont été exposées dans le chapitre précédent pour la fixation de la valeur imposable des apports immobiliers compris dans les actes ⁽³⁾.

(3) Voir notamment : DUBLINEAU, *op. cit.*, n° 191.

CHAPITRE IV

LE REGIME FISCAL DES APPORTS A LA DISSOLUTION DE L'ASSOCIATION

Le régime fiscal des apports à la dissolution de l'association est le même que celui qui a été étudié précédemment (1).

La seule différence à signaler est relative aux fusions d'associations. Le droit exigible est en principe celui de 3 %. Toutefois, s'il s'agit d'un acte de fusion d'associations déjà existantes au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 13 juillet 1925, le droit d'apport de 3 % est réduit à 1,50 % pourvu que la durée de l'association provenant de cette fusion ne dépasse pas le nombre d'années durant lesquelles devait encore exister celle des associations fusionnées dont le terme était le moins éloigné (art. 445, al. 2 C. E.). Le montant total des droits exigibles est alors de $1,50 \% + 2,50 \% = 4 \%$, non compris la taxe hypothécaire de 0,50 % due lors de la formalité de la transcription.

On ne peut soutenir que la théorie de la mutation conditionnelle des apports en société s'applique en

(1) 1^{re} partie, Chapitre III, Section 8.

matière d'association. Les raisons qui ont fait rejeter cette théorie sous le régime antérieur à la loi du 31 décembre 1935 restent valables sous l'empire de la loi nouvelle. L'apport emporte transmission pure et simple du patrimoine de l'apporteur dans celui de la collectivité, sans qu'il y ait à se préoccuper du point de savoir si le législateur a « entendu réaliser une assimilation fiscale complète entre « les associations et les sociétés (2) ».

(2) R. E., 10520, § 1. Voir au surplus *supra*, 2^e partie. Chap. 2. Section 1.

APPENDICE

Du Régime Fiscal des Apports aux Associations non déclarées.

Nous croyons avec M. Hardoin que les apports de meubles ou d'immeubles peuvent valablement être faits à une association non déclarée (1). On se bornera ici à examiner le régime fiscal des apports d'immeubles.

L'association non déclarée n'a pas la personnalité juridique et, par suite, pas de patrimoine propre. Les apports faits en propriété sont donc inopposables aux tiers et restent la propriété de leur auteur. Il ne s'opère aucun mouvement de valeurs et, avant comme après la loi du 31 décembre 1935, le droit proportionnel ne peut pas être réclamé sur l'écrit qui constate l'apport en propriété (2). Il en est de même de l'apport d'un droit réel.

Nous n'envisagerons donc, au point de vue fiscal, que l'apport d'un droit personnel de jouissance. L'opération a pour effet de procurer au groupement la jouissance de l'immeuble où les associés se réu-

(1) HARDOIN, *op. cit.*, n° 72.

(2) En ce sens : MAGUÉRO, *Journ. des Soc. art. préc.*, n° 4075. — R. N., art. préc. de M. J. FRIMOSE, n° 24149 et J. E., art. 34391 préc.

nissent et exercent en commun leur activité. L'apporteur et ses héritiers sont liés par le contrat d'apport et tenus de faire jouir le groupement.

A défaut de mutation, on est conduit à décider que l'impôt ne sera exigible qu'à l'occasion de la rédaction d'un acte destiné à servir de preuve.

Le droit de 3 % prévu par la loi du 31 décembre 1935, est dû sur l'évaluation de la jouissance que l'apporteur s'oblige à procurer à l'association, le droit de transcription n'étant exigible en aucun cas.

CONCLUSION

L'apport à une association, tout en ayant une nature juridique propre, distincte de la donation et de la vente, réalise une mutation qui est le plus souvent à titre gratuit.

Il est certain que le taux de 48 % applicable aux apports d'immeubles sous le régime antérieur à la loi du 31 décembre 1935 était excessif. Cette critique est valable non seulement pour la mutation à titre gratuit réalisée par l'apport, mais encore pour toutes les donations entre étrangers. L'exagération du taux conduit à la fraude (donations déguisées) et aboutit à la disparition d'une catégorie d'actes juridiques utiles.

Par réaction, le Trésor se trouve aujourd'hui lésé et les associations bénéficient désormais d'une situation absolument privilégiée. Alors que les transmissions à titre onéreux d'immeubles sont assujetties à un impôt de 16,50 % ⁽¹⁾, les apports aux associations, dont la durée est illimitée, donnent ouverture aux droits de 3 % + 2,50 % = 5 fr. 50 %. Ils se trouvent être beaucoup mieux traités que les donations faites aux établissements d'utilité publique les plus

(1) Taxe à la première mutation comprise : 13,50 p. 100 + 3 p. 100. Toutefois le droit de 13,50 p. 100 est réduit à 3 p. 100 jusqu'au 31 décembre 1937 (art. 58, Loi du 31 décembre 1936).

favorisés (10,80 %). Bien plus, les donations valablement faites aux associations simplement déclarées qui ont pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance par application de l'art. 35 de la loi du 19 janvier 1933 sont assujetties au droit de 48 % des donations entre étrangers, alors que la même mutation à titre gratuit opérée par l'apport à une association ne poursuivant pas un but désintéressé est soumise à un impôt de 5,50 %.

Enfin, en raison des règles spéciales de dévolution de leurs biens à la dissolution, les associations se trouvent encore jouir d'un régime de faveur par rapport aux sociétés.

En conséquence du tarif édicté par la loi du 31 décembre 1935, on peut craindre légitimement le développement d'une mainmorte qui constituerait à la fois un danger politique et économique.

Les difficultés rencontrées dans cette étude proviennent surtout de l'incertitude du régime juridique des apports aux associations et il importe de compléter la loi du 1^{er} juillet 1901 en fixant d'une manière certaine les droits de l'apporteur dans l'association.

Il convient, d'autre part, de remédier aux imperfections de la loi du 31 décembre 1935. A cet effet, on propose trois sortes de modifications, étant entendu que la réforme fiscale serait faite dans le cadre d'une révision de la loi du 1^{er} juillet 1901 :

1° L'article 9 doit être complété par la fixation d'un tarif spécial applicable aux apports mobiliers. Il est choquant, en effet, que ceux-ci soient passibles

d'un impôt huit fois supérieur à celui qui frappe les apports immobiliers (48 % au lieu de 6 %).

2° Le taux de l'impôt doit être augmenté pour tenir compte de la mutation opérée par l'apport ; il ne peut être inférieur à celui qui est fixé pour les mutations à titre onéreux.

3° Le bénéfice du tarif spécial doit être limité aux seuls apports de biens que l'association est capable de posséder.

La détermination du tarif de l'impôt, l'établissement d'un taux progressif afin d'éviter l'accroissement de la mainmorte, et la question des exemptions constituent un problème d'ordre politique. On doit tenir compte du but des œuvres. Il est préférable de ne pas accorder d'exemption, mais de procéder par voie de subventions : on a par là un moyen plus simple de favoriser les associations qu'on entend soutenir.

Vu :

**LE DOYEN,
E. ALLIX.**

Vu :

**LE PRÉSIDENT DE LA THÈSE
René CASSIN.**

Vu et permis d'imprimer :

**LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
S. CHARLÉTY.**

BIBLIOGRAPHIE

I. — OUVRAGES GENERAUX

- ALLIX. — Traité de Science des Finances et de législation financière française, 6^e éd., 1931.
- ALLIX et LECERCLE. — Les droits d'enregistrement, 1933.
- AUBRY et RAU. — Cours de Droit Civil Français, 5^e éd., 12 vol., 1897-1922, revue par Bartin à partir du tome VI.
- BAUDRY-LACANTINERIE et Maurice COLIN. — Traité de Droit Civil. Des donations entre vifs et des testaments, t. I et II, 3^e éd., 1905.
- BAUDRY-LACANTINERIE et WAHL. — Traité de Droit Civil. De la société, du prêt et du dépôt, 3^e éd., 1907.
- BERTHÉLEMY. — Traité élémentaire de droit administratif, 12^e éd., 1930.
- BONNECASE. — Supplément au Traité de droit civil de Baudry-Lacantinerie, t. I à IV, 1924-1930.
- CAPITANT. — Introduction à l'étude du Droit Civil, 4^e éd., 1923.
- CASSIN. — Cours d'enregistrement, Paris, 1931-1932, Licence, 3^e année.
- Cours d'enregistrement, Paris 1932-1933, Doctorat, Droit Privé.
- CÉLIER, LE VAVASSEUR, TAUDIÈRE et GUYOT. — Sociétés et Associations. Règles pratiques pour leur constitution et leur fonctionnement, 2^e éd., 1926.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, 2^e éd., 6 vol., 1851.

- COLIN (A.) et CAPITANT. — Cours élémentaire de Droit Civil Français, t. I, 7^e édit., 1931 ; t. II, 6^e édit., 1931 ; t. III, 6^e édit., 1932.
- DALLOZ. — Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence, 12 vol. 1910 à 1926, Supplément 3 vol.
- DEMANTE. — Principes de l'enregistrement, 4^e édit., 2 vol., 1897.
- DICTIONNAIRE DES DROITS D'ENREGISTREMENT, par les Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement, 4^e édit., 1907-1911 et supplément 1930, 6 vol.
- DUBLINEAU. — Traité théorique et pratique de l'Enregistrement, 4^e édit., 1932.
- GARNIER. — Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement, 7^e édit., 6 vol., 1901.
- GENY. — Science et technique en droit privé positif, 4 vol. 1914-1924.
- Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, 1919, 2 vol.
- GEOUFFRE DE LA PRADELLE. — Traité théorique et pratique du contrat de fondation.
- HAURIOU. — Précis de Droit Administratif, 2^e édit., 1927.
- HÉMARD. — Précis élémentaire de Droit Civil, t. I, 1928 ; t. II, 1929 ; t. III, 1930.
- HOUPIN et BOSVIEUX. — Traité général théorique et pratique des sociétés civiles et commerciales et des associations, 6^e édit., 3 vol., 1929.
- JÈZE. — Cours de finances publiques, 1932.
- JOSSERAND. — Cours de Droit Civil positif Français, 3 vol., 1930.
- MAGUERO, TASSAIN et MOLAS. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement de timbre et d'hypothèques, 3^e édit., 1929, 5 vol.
- NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2^e édit., 3 vol., 1899.

- PILON. — Principes et techniques des droits d'enregistrement, t. I, 1929.
- PLANIOI et RIPERT. — Traité pratique de Droit Civil Français, t. III: Les biens, par M. M. Picard, 1926; t. V : Donations et testaments, par M. Trasbot, 1932 ; t. VI : Obligations, par M. P. Esmein ; t. VII : Obligations, par MM. P. Esmein, J. Radouant et G. Gabolde ; t. X : Contrats civils, par MM. J. Hamel et B. Perreau ; t. XI : Contrats civils, par MM. Rouast, R. Savatier et J. Lepargneur.
- THALLER et PERCEROU. — Traité élémentaire de droit commercial, 8^e édit., 2 vol., 1932.
- WAHL. — Traité du régime fiscal des sociétés et des valeurs mobilières, 2 vol., 1909.
- Traité de droit fiscal, 3 vol., 1902-1906.

II. — OUVRAGES SPECIAUX

- CLUNET. — Les Associations, t. I, 1909.
- DEMENTHON. — Traité du Domaine de l'Etat, 2^e édit. et suppl. 1935.
- DE VAREILLES-SOMMIÈRES. — Les personnes morales, Paris, 1902.
- GRUMBACH. — Les Associations et les Cercles.
- HARDOIN. — Les apports aux associations de la loi du 1^{er} juillet 1901, 1933.
- MICHOUD. — La théorie de la personnalité morale et son application au Droit Français, 2 vol., 1906-1909 et 3^e édit., revue par M. Trotabas, 1932.
- PICHAT. — Le contrat d'association, 1908.
- RIVET. — Le patrimoine légal du culte et des œuvres catholiques, 2^e édit., 1930.

SALEILLES. — De la personnalité juridique : Histoire et Théorie, 1910.

TROUILLOT et CHAPSAL. — Du contrat d'association, 1902, Paris.

III. — ARTICLES DE REVUES

BONNECASE. — De la condition juridique de l'apport dans l'association en participation, *Ann. D. Comm.*, 1908, p. 5 et suiv.

CHASSAGNADE-BELMIN. — Bulletin de la Société Générale d'éducation et d'enseignement, 1928, p. 402 et suiv.

CHAVEGRIN. — Comment les Associations déclarées peuvent-elles acquérir les immeubles dont il leur est permis d'être propriétaires ? *J. Soc.*, 1911, p. 289 et suiv.

DEMOGUE. — Capacité d'acquérir des Associations déclarées, *Rev. Trim. Dr. Civ.*, 1931, p. 1 et suiv.

— Des acquisitions que peuvent faire les Associations simplement déclarées, *J. des Not.*, 1932, p. 162 et suiv.

— Des droits éventuels et des hypothèses où ils prennent naissance, *Rev. trim.*, 1905, p. 723 et suiv.

— Nature et effets du droit éventuel, *Rev. trim.*, 1906, p. 231 et suiv.

FRIMOSE. — *Revue du Notariat* : 2 articles, 30 novembre 1931, n° 24149 et 30 octobre 1933, n° 25104.

GÉNY. — Les apports en immeubles aux Associations déclarées et non reconnues d'utilité publique, *Rev. trim. Dr. Civ.*, 1930, p. 653 et suiv.

GUYOT. — Les apports aux Associations et le Droit d'Enregistrement, *Journal des Notaires et des Avocats*, 1930, p. 313-319, art. 36167.

HÉBRARD DE VILLENEUVE. — Rapport présenté à l'Académie des Sciences morales et politiques, à la séance du 17 janvier 1914 sur le régime légal et fiscal des associations de bienfaisance. Compte rendu des séances et travaux, 1^{er} trim. 1914.

INDICATEUR DE L'ENSEIGNEMENT.

JOURNAL DE L'ENREGISTREMENT.

MAGUERO. — Le régime fiscal des apports aux Associations, *Journal des Sociétés*, 1933, art. 4075.

MICHOUD. — De la dévolution du patrimoine des personnes morales au cas de dissolution. *Rev. trim. Dr. Civ.*, 1908, p. 427 et suiv.

PIC. — Du contrat d'Association et du contrat de Société. *Rev. trim. Dr. Civ.*, 1906, p. 471 et suiv.

REVUE DE L'ENREGISTREMENT, de MM. Maguéro, Tassain et Nolas.

TROTABAS. — Les rapports du droit fiscal et du droit privé, *D. H.*, 1926, Chronique p. 29.

— Les activités désintéressées devant les impôts sur les revenus, *D. H.*, 1933, Chronique p. 29.

WAHL. — Définition de l'Association selon la loi du 1^{er} juillet 1901, *J. Soc.*, 1905, p. 337 et suiv.

— La situation fiscale des Associations, *Rev. du Droit public et de la Science politique en France et à l'étranger*, 1900.

IV. — THESES DE DOCTORAT

BOUZAT. — Les droits du grevé et de l'appelé dans les substitutions permises et les droits des légataires dans les legs conditionnels alternatifs, Paris, 1931.

CHAMPEAUX. — Etude sur la notion juridique de l'acte à titre gratuit en Droit Civil Français, Strasbourg, 1931.

- DELAPORTE. — Le régime fiscal des Associations, Congrégations et des Cercles, Paris, 1924.
- GOUBERT. — Associations diocésaines, Montpellier, 1930.
- HÉBRARD. — Du sort des biens d'une Association en cas de dissolution, Paris, 1902.
- KAYSER. — Société ou Association ? (L'art. 1832 du Code Civil et l'art. 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901), préface de M. Gény, Nancy, 1928.
- PÉROUSE. — Les biens des Associations et Congrégations dissoutes sont-ils des biens sans maître ? Paris, 1903.
- TITULESCO. — Essai sur une théorie générale des droits éventuels, Paris, 1907.

TABLE DES MATIERES

Introduction	1
<i>Première partie.</i> — LE RÉGIME FISCAL ANTÉRIEUR A LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1935.....	7
Chapitre premier. — La jurisprudence	9
Chapitre II. — La doctrine	29
Chapitre III. — Le régime fiscal applicable aux apports aux Associations	57
<i>Deuxième partie.</i> — LE RÉGIME INSTITUÉ PAR L'AR- TICLE 9 DE LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1935.....	129
Chapitre premier. — Portée de l'article 9 de la loi du 31 décembre 1935	133
Chapitre II. — Nature et liquidation du droit d'ap- port	141
Chapitre III. — Du droit de transcription	147
Chapitre IV. — Le régime fiscal des apports à la dissolution de l'Association	149
Appendice	151
Conclusion	153
Bibliographie	157

IMPRIMERIE DE LA LIBRAIRIE GÉNÉRALE
- DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE -
- - - - - PARIS - - - - -
